

**LÍNEAS Y CRITERIOS  
JURISPRUDENCIALES DE LA  
SALA DE LO CONTENCIOSO  
ADMINISTRATIVO  
2020**

**Corte Suprema de Justicia  
Centro de Documentación Judicial**

**San Salvador, 2023**

**Gerente General de Asuntos Jurídicos**

*Lcda. Quiríam Geraldina Pinto Quintanilla*

**Jefa del Centro de Documentación Judicial**

*Lcda. Evelin Carolina Del Cid Flores*

**Edición y revisión**

**Jefe del Departamento de Publicaciones**

*Lic. José Alejandro Cubías Bonilla*

**Jefa de la Sección de Diseño Gráfico**

*Lcda. Roxana Maricela López Segovia*

**Jefe de la Sección de Producción Offset**

*Martín Rodolfo Pocasangre Posada*

**Diagramación y diseño de portada**

*Mgtr. Andrea Nathalia García Peña*

**Impresión**

*Alexis Edgardo Belloso*

*Jaime Ernesto Cubas Campos*

*Óscar Aristides Castro*

**Acabado final**

*Alexander Adalberto Valdez Castro*

*Alfonso Carrillo Sánchez*

*Freddy Armando Gómez Martínez*

*José Francisco Pérez Hernández*

*Jorge Alberto Reyes Roque*

# ***Corte Suprema de Justicia*** **2022**

*Lic. Óscar Alberto López Jerez*  
PRESIDENTE

## ***Sala de lo Constitucional***

*Lic. Óscar Alberto López Jerez*  
PRESIDENTE

*Lcda. Elsy Dueñas Lovos*  
VOCAL

*Lic. José Ángel Pérez Chacón*  
VOCAL

*MSc. Luis Javier Suárez Magaña*  
VOCAL

*MSc. Héctor Nahún Martínez García*  
VOCAL

## ***Sala de lo Civil***

*Lic. Alex David Marroquín Martínez*  
PRESIDENTE

*Dra. Dafne Yanira Sánchez de Muñoz*  
VOCAL

*MSc. Leonardo Ramírez Murcia*  
VOCAL

## ***Sala de lo Penal***

*Lcda. Sandra Luz Chicas Bautista*  
PRESIDENTA

*Lic. Roberto Carlos Calderón Escobar*  
VOCAL

*Lic. Miguel Ángel Flores Durel*  
VOCAL

## ***Sala de lo Contencioso Administrativo***

*Dr. Enrique Alberto Portillo Peña*  
PRESIDENTE

*Lic. José Ernesto Clímaco Valiente*  
VOCAL

*MSc. Sergio Luis Rivera Márquez*  
VOCAL

*Lcda. Paula Patricia Velásquez Centeno*  
VOCAL



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  
**2020**

Presidenta: Lcda. Elsy Dueñas Lovos

Vocal: MSc. Sergio Luis Rivera Márquez

Vocal: Lcda. Paula Patricia Velásquez Centeno

Vocal: Lic. Roberto Carlos Calderón Escobar



**SECCIÓN DE DERECHO ADMINISTRATIVO  
CENTRO DE DOCUMENTACIÓN JUDICIAL**

Coordinador: Lic. Roberto Alfredo Arana Cuéllar

Colaboradora: Lcda. Gabriela del Carmen Deras Valle



## CONTENIDO

Prólogo .....	i
Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa derogada .....	1
Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa vigente.....	143



*El contenido de esta publicación es un extracto literal de las sentencias pronunciadas por la Sala de lo Contencioso Administrativo. Los temas y subtemas son responsabilidad de las Secciones de Derecho Administrativo del Centro de Documentación Judicial.*



## PRÓLOGO

La presente edición pretende ser, más que un documento informativo, un texto útil para los interesados en conocer y aplicar la jurisprudencia como fuente de derecho.

La recopilación y tratamiento jurídico de la información se lleva a cabo en el Centro de Documentación Judicial, oficina cuyo objetivo fundamental es divulgar este material, tanto a través de las revistas, como mediante el uso de medios automatizados para cuyos efectos cuenta con una base de datos que puede ser consultada por toda la comunidad jurídica nacional e internacional y otras personas interesadas en el quehacer judicial. Con este esfuerzo la Corte Suprema de Justicia, pretende dar a conocer las Líneas y Criterios Jurisprudenciales, que están constituidas por la extracción literal, entrecomillada del punto jurídico relevante, obtenido de la sentencia, después de una lectura integral y profunda, en el que se refleja el aporte del juzgador al análisis del caso sometido a su consideración, sin cortar la idea principal.

En algunos casos, la sentencia puede contener análisis de distintos temas que, aunque relacionados con el principal, se separa en subtemas para que el lector pueda visualizarlos de mejor forma, sin afectar la comprensión general de lo resuelto.

Desde el punto de vista del lector, las Líneas y Criterios Jurisprudenciales representan una información valiosa para conocer, desarrollar o investigar determinados temas jurídicos.

Esperamos con esta edición y las siguientes satisfacer una de las demandas principales de la sociedad, como es la transparencia en el ámbito de la justicia salvadoreña.



# LÍNEAS Y CRITERIOS JURISPRUDENCIALES DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO 2020

Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa aplicada:  
D. L. N.º 81 del 19 de diciembre de 1978 - DEROGADA

## ACTO ADMINISTRATIVO

### DEFINICIÓN

“*i.* La Administración Pública, para cumplir los fines a los que está llamada y constituirse como un verdadero instrumento para la satisfacción del interés público, debe tomar decisiones, mismas que, por regla general, se exteriorizan a través de los denominados *actos administrativos*.”

El acto administrativo es una declaración unilateral de voluntad, de juicio o de conocimiento, realizada por la Administración en el ejercicio de una potestad administrativa distinta a la reglamentaria, respecto al caso concreto.

Ciertamente, la esfera jurídica de los administrados puede verse modificada por una multiplicidad de actuaciones, dentro de éstas “actos administrativos”. Sin embargo, en ciertos casos resulta difícil identificar su naturaleza, principalmente, por la existencia de un especial contexto material o formal para su producción.”

### CRITERIOS PARA DISTINGUIR CUANDO SE ESTÁ EN PRESENCIA DE DECLARACIONES UNILATERALES DE LA ADMINISTRACIÓN

“Al respecto, se han establecido una serie de criterios para distinguir cuando se está en presencia, o no, de éstas declaraciones unilaterales de la Administración.

*a. Criterio orgánico subjetivo.* Esta regla determina la naturaleza de los actos jurídicos teniendo en cuenta el órgano o funcionario que toma la decisión. En este sentido, será acto administrativo toda aquella declaración unilateral que emane de un órgano administrativo.

*b. Criterio material.* Este factor analiza el alcance del contenido del acto jurídico, precisando sus efectos y, principalmente, sus destinatarios, es decir, si se trata de un acto con efectos generales y abstractos o, por el contrario, con un carácter personal o individual. Así, bajo el criterio material, será acto administrativo aquella declaración unilateral que cree una situación jurídica concreta, individual o subjetiva, a personas determinadas o a lo sumo determinables.

*c. Criterio funcional.* La Administración Pública desarrolla la denominada función administrativa —cometido u oficio permanente y esencial para el cumplimiento de los fines del Estado—, misma que produce actos administrativos —dentro de una multiplicidad de actuaciones—. Pues bien, según el criterio que se expone, será acto administrativo aquella declaración unilateral producto del ejercicio de la función administrativa, sometida al derecho administrativo y

a la competencia administrativa. *A partir esta regla, es aceptable que una autoridad que no desarrolla ordinariamente o como cometido principal la función que se comenta, pueda emitir actos administrativos, puesto que excepcionalmente puede desarrollar tal función.* Así, a manera de ejemplo, aun cuando la Asamblea Legislativa posee como función connatural “legislar”, ésta puede emitir actos administrativos cuando *extraordinariamente* realiza función administrativa, verbigracia, cuando emite actos tendientes a formalizar los contratos regulados en la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública.

*d. Criterio teleológico.* Para identificar actos administrativos de acuerdo con este criterio es necesario tener en cuenta la finalidad del acto de que se trate, su naturaleza y contenido esencial, mismo que debe concretarse en la prestación de servicios públicos. En este sentido, será acto administrativo aquella declaración unilateral encaminada a la práctica de la ley en favor del funcionamiento de los servicios públicos.

*e. Criterio de control jurisdiccional.* De acuerdo con este criterio, es acto administrativo aquella declaración unilateral cuyo control corresponde al orden de la jurisdicción contencioso administrativa.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 141-2017, fecha de la resolución: 19/02/2020*

## CALIFICACIÓN DE LABORES

EL ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO POSEE UNA NATURALEZA ESTRICTAMENTE “DECLARATIVA”,

*“i.* La actividad administrativa desarrollada como contexto del presente caso no implica el desarrollo de un procedimiento sancionador; ello, en atención a que el acto administrativo controvertido no impone una “sanción administrativa” como resultado de la verificación del cometimiento de una “infracción administrativa”.

Por el contrario, el acto administrativo impugnado posee una naturaleza estrictamente “declarativa”, puesto que tiene por objeto el mero reconocimiento de una situación jurídica previamente existente, que afecta de forma directa a su destinatario -NEMTEX, S.A. de C.V.-

Ciertamente, el acto cuestionado posee como contenido esencial dos declaraciones concretas: (a) **la calificación, como “labores peligrosas”**, de las actividades que los empleados de NEMTEX, S.A. de C.V. desarrollan en los departamentos de urdido, urdido de lycra, tejidos Raschell, tejidos Ketten, tintorería y acabado; y, (b) **la calificación, como “actividades insalubres”**, las realizadas en la sección de bodega de químicos.

Ahora bien, a pesar de este carácter, sin lugar a dudas dicho acto incide en la esfera jurídica de la parte actora, dado que las declaraciones antedichas pueden motivar a que la Administración disponga, según el ordenamiento jurídico, por ejemplo, la reducción de la jornada laboral (artículo 162 del C. Trab.).

En este orden, el acto administrativo impugnado, a pesar de no ser una sanción administrativa, sino un acto declarativo, es, en todo caso, un “acto desfavorable o de gravamen” puesto que reconoce la existencia de un estado de cosas, predefinido como supuesto limitativo contra el empleador.

De ahí que, en efecto, la Administración Pública, antes de proceder a calificar las labores desarrolladas en la planta de NEMTEX, S.A. de C.V., debía garantizar el ejercicio del derecho de audiencia y defensa de dicha sociedad, con el objeto que pudiera, entre otros, (a) conocer el procedimiento administrativo que se estaba diligenciando y las implicaciones jurídicas de este, y (b) exponer los razonamientos que considerase procedentes, pedir lo que a sus intereses conviniere y aportar la prueba que sustentara sus alegatos o peticiones.”

EL CÓDIGO DE TRABAJO Y LA LEY DE ORGANIZACIÓN Y FUNCIONES DEL SECTOR TRABAJO Y PREVISIÓN SOCIAL NO DESARROLLAN UN PROCEDIMIENTO ESPECÍFICO PARA LA CALIFICACIÓN DE LABORES

“ii. Corresponde ahora determinar la normativa aplicable al caso y concretar el procedimiento administrativo a seguir, para la emisión del acto administrativo impugnado.

Pues bien, los artículos 106 y 108 del C. Trab. proporcionan un catálogo de las actividades laborales que han de tenerse como peligrosas e insalubres. Estableciendo por su parte, el artículo 109 del mismo cuerpo normativo que «*Para efectos judiciales y administrativos, en caso de duda sobre si una labor es peligrosa o insalubre, se estará a la calificación que de dichas actividades haga la Dirección General de Previsión Social*».

Ahora, el Ministerio de Trabajo y Previsión Social es la Secretaría de Estado rectora del trabajo, a quien le corresponde formular, ejecutar y supervisar la política socio laboral del país (artículo 5 de la LOFSTPS).

Concretamente, el artículo 8 de la LOFSTPS establece que son funciones específicas del Ministerio de Trabajo y Previsión Social «(...) e) *Administrar los procedimientos de inspección del trabajo con el objeto de vigilar y controlar el cumplimiento de las normas legales que regulan las relaciones y condiciones de trabajo; (...) k) Vigilar y coordinar con otros sectores, el desarrollo y cumplimiento de las normas sobre seguridad e higiene ocupacionales y medio ambiente de trabajo (...)*».

El artículo 62 de la misma ley prescribe que el Director General de Previsión Social, sus delegados o los inspectores de trabajo «(...) *podrán visitar las empresas o centros de trabajo, con el objeto de investigar las condiciones de seguridad, higiene y previsión en que prestan sus servicios los trabajadores. En el desempeño de sus funciones tendrán, en lo que fuere pertinente, las facultades y obligaciones establecidas para los funcionarios de la Dirección General de Inspección de Trabajo*» (el subrayado es propio).

Así pues, la LOFSTPS desarrolla, en sus artículos del 41 al 52, lo relativo a las diligencias de inspección: tipos de inspecciones, procedencia, la visita de inspección, etcétera. Resaltando en el artículo 50 la obligación de los delegados inspectores consistente en que, al término de la visita, deben redactar el acta

respectiva en el lugar donde se llevó a cabo la diligencia de inspección «(...) haciendo constar los hechos verificados y las alegaciones de las partes y el o los plazos dentro del cual o los cuales, deban subsanarse las infracciones constatadas, debiendo consignar, en su caso, las objeciones que se hubieren formulado (...) El acta será suscrita por las partes que hubieren intervenido en la diligencia. La negativa de cualquiera de ellas a firmar el acta, no la invalida, debiendo en este caso el inspector dejar constancia del hecho (...)».

En este punto, es importante acotar que el C. Trab. y la LOFSTPS no desarrollan un procedimiento específico para la calificación de labores; sin embargo, la autoridad demandada, a fin de garantizar los derechos de audiencia y de defensa de la sociedad actora, debía suplir la ausencia del mismo, buscando en la ley de la materia un procedimiento que asegurara las garantías que hemos acotado *supra*, o en última instancia, desarrollar un procedimiento *ad hoc* a partir del artículo 11 de la Constitución, concediendo de igual forma garantías y plazos razonables para el ejercicio del derecho de defensa.”

ADMINISTRACIÓN PÚBLICA ESTÁ EN LA OBLIGACIÓN DE PROCURAR UN PROCEDIMIENTO QUE CONTEMPLE UNA OPORTUNIDAD RAZONABLE Y EFICAZ PARA EJERCER LOS DERECHOS DE AUDIENCIA Y DEFENSA

“Para lo que importa al presente caso, ante la afectación de la situación jurídica de NEMTEX, S.A. de C.V. que supone la emisión del acto administrativo impugnado, la Administración Pública estaba en la obligación de procurar un procedimiento que contemplara una oportunidad razonable y eficaz para ejercer sus derechos de audiencia y defensa.

En este sentido, la Administración aplicadora de la LOFSTPS, tenía conocimiento de que el artículo 58 de esta normativa hace una remisión al procedimiento sancionador establecido en los artículos 628 al 631 del C. Trab., mismo que posee garantías jurídicas orientadas a preservar la objetividad y legalidad de la actividad administrativa. Así, la autoridad demandada podía aplicar analógicamente dicho procedimiento, al caso *sub judice*, modulándolo y adaptándolo a las necesidades procedimentales para la calificación de labores en el centro de producción de NEMTEX, S.A. de C.V.

En conclusión, la falta de la delimitación normativa de un procedimiento de calificación de labores en el C. Trab. o la LOFSTPS, no resultaba ser un óbice para la autoridad demandada, ya que ésta podía desarrollar un procedimiento que asegurara al administrado el conocimiento de las diligencias y sus implicaciones jurídicas, el ejercicio de su derecho de defensa, su derecho de aportar prueba y contar con plazos razonables.

*iii.* Pues bien, en el presente caso, a partir de la revisión del expediente administrativo que contiene el desarrollo de las actuaciones instruidas en el procedimiento administrativo de calificación de labores en la planta de producción de NEMTEX, S.A. de C.V., este Tribunal corrobora los siguientes hechos. [...]

Del estudio pormenorizado de los hechos acontecidos en el procedimiento administrativo de calificación de labores en la planta de NEMTEX, S.A. de C.V., este Tribunal advierte que, en efecto, la autoridad demandada no brindó

la oportunidad de ejercer los derechos de audiencia y defensa a la sociedad demandante.

En el *sub júdice*, la actividad de inspección ejecutada por la técnica en higiene ocupacional, tenía como objetivo verificar *si las labores que realizaban los trabajadores eran de naturaleza peligrosa o insalubre*, vertiendo los hallazgos de dicha inspección en el informe de fecha trece de mayo de dos mil trece.

Sin embargo, no consta en el procedimiento administrativo que la autoridad demandada haya puesto en conocimiento a NEMTEX, S.A. de C.V. los resultados del acto inspectivo, puesto que no existe un “acta de inspección” como tal, pese a que el artículo 50 de la LOFSTPS establece la obligación a los delegados inspectores que, al término de la visita, se redacte el acta respectiva en el lugar donde se llevó a cabo la diligencia de inspección y, de manera particular, *se haga constar los hechos verificados y las alegaciones de las partes y el o los plazos dentro del cual o los cuales, deban subsanarse las infracciones constatadas, debiendo consignar, en su caso, las objeciones que se hubieren formulado.*

Asimismo, el referido artículo prescribe que dicha acta *deberá firmarse por las partes que hubieren intervenido en la diligencia.*

De modo que, la presencia del jefe de personal de NEMTEX, S.A de C.V. en la diligencia de inspección, en primer término, no puede constatarse pues no existe en la documentación que obra en el expediente administrativo del caso, el acta de ley que daría constancia de ello, y, por otra parte, ante la hipotética presencia de tal agente laboral en la diligencia respectiva, per se, no conlleva la observancia de la garantía de audiencia y defensa en el procedimiento administrativo de calificación de labores, puesto que lo relevante es que, luego de la inspección, el interesado tenga la oportunidad de objetar los resultados de la misma o tener la oportunidad de subsanar cualquier situación considerada contraria al ordenamiento jurídico.

De igual manera, no figura en el expediente administrativo constancia alguna de que la autoridad demandada hubiere puesto en conocimiento a la sociedad impetrante el contenido del informe rendido por la técnica en higiene ocupacional, el trece de mayo de dos mil trece, donde se documentó la verificación de las actividades que los trabajadores desarrollan en los puestos de trabajo y operaciones de los procesos productivos de la sociedad demandante.

Así, esta Sala ha constatado, en el expediente administrativo del caso, que la única diligencia previa a la emisión del acto administrativo de calificación de labores, fue la inspección practicada el siete de mayo de dos mil trece, por la técnica en higiene ocupacional de la Sección de Higiene Ocupacional, de la Sección General de Previsión Social del Ministerio de Trabajo y Previsión Social.

No existe en el procedimiento administrativo verificado por la autoridad demandada, la generación de una oportunidad para controvertir los hallazgos del informe rendido por la técnica en higiene ocupacional, omitiéndose, de esta forma, la participación de la interesada en dicho procedimiento, negándose de esta manera la posibilidad de aportar la prueba, verbigracia, un informe histórico de accidentes de trabajos en planta de producción, peritajes, constancias de capacitaciones y estudios técnicos, acreditaciones, prueba de la compra de equipo de

protección personal, etcétera, todo lo cual abonaría a determinar la procedencia o no de la calificación que pretendía generar la Administración.

Incluso, en una eventual participación procedimental de la demandante, ésta hubiera tenido la oportunidad de ampararse en el inciso final del artículo 162 del C. Trab. y solicitar que, previo dictamen de la Dirección General de Previsión Social, se le «(...) *autoriza[rá] para trabajar de conformidad con las normas establecidas en el artículo [161 del C. Trab. (ocho horas en jornada diurna y siete horas en jornada nocturna)]*».”

#### GARANTÍA DE AUDIENCIA Y PRINCIPIO DE CONTRADICCIÓN DEBEN SER OBSERVADOS EN TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

“Con todo, esta Sala precisa enfatizar que la Administración Pública es responsable directamente de la tramitación del procedimiento administrativo, y está en la obligación de adoptar las medidas oportunas para remover los obstáculos que impidan, dificulten o retrasen el ejercicio pleno de los derechos de los interesados, o el respeto a sus intereses legítimos, disponiendo lo necesario para evitar y eliminar toda anomalía en la tramitación de un determinado procedimiento. La Administración Pública no puede omitir arbitraria o antojadizamente la aplicación de los principios de defensa y contradicción que son principios reconocidos en la doctrina del derecho administrativo como parte de cualquier procedimiento administrativo.

Aquí, debe traerse a colación lo dicho por la autoridad demandada, en defensa de la actuación administrativa impugnada, con relación a que la sociedad demandante ejerció su derecho de defensa por medio del escrito presentado el veintiuno de junio de dos mil trece, en el cual expresó su inconformidad con el acto administrativo impugnado.

Al respecto, consta en el expediente administrativo del caso que la sociedad demandante presentó un escrito de naturaleza impugnativa, en fecha veintiuno de junio de dos mil trece, contra de la resolución de las diez horas cuarenta minutos del siete de junio de dos mil trece (folio 27); es decir, ***se trata de una proposición posterior a la emisión de la actuación controvertida.***

La garantía de audiencia y el principio de contradicción deben ser observados en la tramitación del procedimiento administrativo, no después de su conclusión. En este sentido, de ninguna manera puede considerarse que la notificación de un acto definitivo y su posterior intento de impugnación constituyen el cumplimiento de la garantía de audiencia y el principio de contradicción.

v. En conclusión, con fundamento en las premisas expuestas en los apartados precedentes, la Directora General de Previsión Social del Ministerio de Trabajo y Previsión Social transgredió la garantía audiencia y el principio de contradicción, en la forma alegada a NEMTEX, S.A. de C.V. en la tramitación del procedimiento administrativo que culminó con la emisión de la resolución de las diez horas cuarenta minutos del siete de junio de dos mil trece.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 420-2013, fecha de la resolución: 12/10/2020*

## CIERRE TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTO COMERCIAL

### PRECEDENTE JUDICIAL

#### **“B. Criterio concreto que existe como precedente judicial, en el caso de mérito.**

Con fundamento en las resoluciones relacionadas en el apartado anterior, ha sido criterio de la Sala de lo Contencioso Administrativo *la improcedencia de la impugnación, en este orden jurisdiccional, de la decisión de un juez relativa al cierre temporal de un establecimiento comercial en aplicación del artículo 257 del Código Tributario.*

Dicho criterio se había fundamentado, tal como se deriva de las resoluciones antedichas, en la estimación de que la referida decisión *no constituye un “acto administrativo”* sino, por el contrario, *un acto estrictamente “jurisdiccional”, en razón de ser, su emisor, un juez* y, además, por considerarse que dicho juez, aisladamente, se circunscribe a ejecutar una orden previa de la Administración Tributaria.

1. De conformidad con el principio *stare decisis*, derivado de la seguridad jurídica y de la igualdad en la aplicación de la ley ?artículos 1 y 3 de la Constitución de la República?, los supuestos de hecho iguales deben ser decididos en el mismo sentido; sin embargo, ello no implica que los precedentes no puedan modificarse, pues la jurisprudencia no tiene que ser a ultranza inamovible, pétrea o estática, el derecho es dinámico y puede con el tiempo

En este punto, esta Sala estima necesario referirse a la sentencia emitida a las catorce horas con quince minutos del veinticinco de agosto de dos mil diez, en el proceso de inconstitucionalidad 1-2010/27-2010/28-2010.

En dicha sentencia se estableció, en lo atinente a los precedentes jurisprudenciales como manifestación específica de la seguridad jurídica y el sometimiento al ordenamiento jurídico, lo siguiente: «(...) *si bien todo precedente se construye con una pretensión de corrección, nunca puede tener efectos absolutos en el sentido de que sea tanto definitivo como válido para todos los tiempos. No es definitivo porque la amplia variedad y el continuo cambio de la realidad social ponen constantemente a los juzgadores ante nuevas situaciones; e incluso la renovación de los juzgadores, a su vez representantes de diversas corrientes de pensamiento jurídico, también posibilita la relectura de las disposiciones jurídicas y de los precedentes que las han aplicado, a las nuevas realidades. Tampoco puede ser válido para todos los tiempos porque la interpretación tiene siempre una referencia de actualidad sobre el orden jurídico (...)*».

A su vez, en la jurisprudencia aludida ?auxiliándose de la jurisprudencia comparada? se estableció como circunstancias válidas para modificar un precedente jurisprudencial o alejarse de él, entre otros, *errores interpretativos de la decisión anterior que se plantea como precedente.*

2. Establecido lo anterior, esta Sala, acogiendo el criterio señalado en el párrafo precedente, ha realizado una nueva interpretación sobre la procedencia de la impugnación, en el orden de la jurisdicción contencioso administrativa, de la

decisión de un juez relativa al cierre temporal de un establecimiento comercial y en aplicación del artículo 257 del Código Tributario.

Esta nueva interpretación conduce a un resultado distinto y coherente con la tutela judicial efectiva y, además, con la competencia material del orden de la jurisdicción contencioso administrativa establecida, de origen, en el artículo 172 de la Constitución.

#### NATURALEZA DEL CIERRE TEMPORAL DE UN ESTABLECIMIENTO COMERCIAL

*“ii.* Al analizar los precedentes judiciales señalados *supra* (98-E-2003, 109-2005 y 285-2013), resulta evidente que el único criterio aplicado para concluir que el cierre temporal de un establecimiento comercial ordenado por un juez, en aplicación del Código Tributario, no es un acto administrativo; es el *orgánico subjetivo*.

Sin embargo, el contexto material y jurídico en el que se genera dicha decisión pone de manifiesto que el mencionado criterio resulta “por sí solo” insuficiente para determinar la verdadera naturaleza del cierre temporal reseñado.

En este sentido, esta Sala es enfática en señalar que sólo la *integración* de los criterios aplicables para la determinación de la naturaleza de las actuaciones gestadas en el contexto del derecho administrativo es lo que permite, en el caso de autos, acertar sobre la esencia y carácter jurídico de los actos que se señalan en la demanda.

*iii.* Así las cosas, para concretar la verdadera naturaleza del cierre temporal de un establecimiento comercial ordenado por un juez en aplicación del Código Tributario, deben integrarse los criterios *funcional* y *teleológico*.

En primer lugar, bajo el tamiz del *criterio funcional*, será acto administrativo aquella declaración unilateral de voluntad producto del ejercicio de la función administrativa, sometida al derecho administrativo y a la competencia administrativa.

Frente a ello debe señalarse que, como contexto de la producción de los actos controvertidos en la demanda de mérito, discurre la siguiente función administrativa:

a. El artículo 173 del Código Tributario instituye las cuatro funciones administrativas básicas de la Administración Tributaria: *fiscalización, inspección, investigación y control*.

Según el artículo en cuestión, tales funciones tienen por objetivo *asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias*.

Ahora, en lo que importa a la función administrativa tributaria de *inspección*, el mismo artículo 173 del Código Tributario, en su letra p), precisa una concesión de la misma, así: “(...) *la Administración Tributaria podrá especialmente: (...) p) Comisionar empleados en calidad de fedatarios para que verifiquen el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la emisión de documentos*”.

Correlativamente, el artículo 179 del Código Tributario instituye: “*Con el propósito de constatar el cumplimiento de las obligaciones de emitir y entregar facturas o documentos equivalentes establecidos en el presente Código y de inscribirse en el Registro de Contribuyentes, la Administración Tributaria podrá comisionar empleados en calidad de Fedatarios*”.

Como se advierte, surge la figura del *fedatario*; es decir, el agente encubierto que forma parte de la estructura administrativa de la Hacienda Pública y que, realizando la compra de bienes y servicios, verifica sí en el establecimiento comercial respectivo se están emitiendo los documentos tributarios obligatorios, en el contexto de la compra realizada; por ejemplo, la emisión de “*facturas*”.

Esta concepción es corroborada por el artículo 180 del Código Tributario: *“Para los efectos de este Código, Fedatario es un representante de la Administración Tributaria facultado para la verificación del cumplimiento de la obligación de emitir y entregar los documentos legales correspondientes por cada operación que se realice, así como del cumplimiento de los requisitos de tales documentos y de la obligación de inscribirse en el Registro de Contribuyentes y sus actuaciones se reputan legítimas, por lo que el acta de comprobación correspondiente, tendrá fuerza probatoria.”*

#### PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE VERIFICACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES

**“b.** Ahora bien, importa destacar el “procedimiento” desarrollado, en torno a la cuestión administrativa planteada.

Como se trata de un procedimiento desarrollado por un delegado o representante de la Administración Tributaria en pos de la verificación del cumplimiento de las obligaciones respectivas, no cabe duda de que se trata de un verdadero “*procedimiento administrativo*”.

Concretamente, este cause formal se encuentra regulado, con todas sus particularidades, en el artículo 181 del Código Tributario.

A efecto de este pronunciamiento importa destacar, del mencionado artículo, sus incisos antepenúltimo y penúltimo: *“Las sanciones a que hubiere lugar por infracciones constatadas por el fedatario se impondrán previo cumplimiento del procedimiento de audiencia y apertura a pruebas establecido en el artículo 260 de este Código [Nótese que la primera sanción que procede es una multa]. La reincidencia en los incumplimientos relacionados con la emisión de la factura o documentos equivalentes hará incurrir al infractor en la sanción de cierre prevista en el artículo 257 de este Código”* (el subrayado es propio).

La última disposición normativa que se señala (artículo 257) es, precisamente, el fundamento jurídico a partir del cual se han emitido los actos identificados en la demanda de mérito: la decisión de un juez relativa a ordenar el cierre temporal de un establecimiento comercial, en aplicación del artículo 257 del Código Tributario, y, además, el rechazo de un medio impugnativo contra esta decisión.

**c.** En este punto importa relacionar el contenido de los incisos 2°, 3° y 4° del mencionado artículo 257 del Código Tributario:

*“El cierre temporal se decretará por un plazo mínimo de cinco a diez días continuos, excepto cuando proceda duplicar la sanción conforme las disposiciones de este mismo artículo”.*

*Cuando la infracción se haya cometido en una o más de las empresas, establecimientos, locales, negocios u oficinas del contribuyente, la sanción se aplicará únicamente en aquella o aquellas en que se haya cometido la infracción,*

*salvo cuando por cualquier causa, no pudiere ejecutarse la sanción de cierre decretada por el juez en el lugar en el que se cometió la infracción, caso en el cual, a solicitud de la Fiscalía General de la República, el juez de la causa podrá ordenar el cierre de cualquier otro negocio o establecimiento en el que el contribuyente infractor realice actividades económicas, sin que ello requiera que el proceso se inicie nuevamente.*

*En caso de reincidencia la Administración Tributaria certificará los antecedentes y las pruebas que amparen la reincidencia, lo remitirá a la Fiscalía General de la República, para que ésta solicite al juez de lo civil o en su defecto al juez que tenga competencia en materia civil de la jurisdicción en la que se cometió la infracción, que proceda a la imposición de la sanción del cierre temporal del establecimiento, empresa, local, negocio u oficina. El juez dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la recepción de la certificación de los antecedentes, las pruebas que sustenten la reincidencia y la solicitud de cierre, fijará audiencia para escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes, al finalizar la audiencia el juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva”* (el subrayado es propio).

Pues bien, el estudio exegético del artículo 181 incisos antepenúltimo y penúltimo, y 257 incisos 2°, 3° y 4°, ambas normas del Código Tributario, permite concluir lo siguiente.

- 1). Ante el incumplimiento de la obligación tributaria formal relativa entregar factura, la ley ha instituido, como primera sanción posible, una multa (artículo 239 del Código Tributario).
- 2). Adicionalmente, el legislador ha precisado que, *únicamente en el caso de la reincidencia*, surge la sanción relativa al “cierre temporal” del establecimiento comercial.
- 3). Al constituir, la emisión de facturas, una obligación tributaria formal, el incumplimiento de la misma deviene en una “infracción administrativa. En esta lógica jurídica, tanto la multa como el cierre temporal antedicho son “sanciones administrativas”; es decir, cargas o gravámenes infligidos a una persona como consecuencia de una conducta ilícita, con finalidad represora, consistiendo tal sanción en la privación o limitación de un bien o derecho, o en la imposición de un deber.
- 4). La infracción y sanciones reseñadas surgen, precisamente, en el marco del ejercicio de las funciones administrativas de la Hacienda Pública y, de manera particular, de la facultad de inspección *in situ*.”

DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN ADMINISTRATIVA DEL CIERRE TEMPORAL CONSTITUYE UN APÉNDICE DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO, CON ORIGEN EN EL EJERCICIO DE LA FUNCIÓN ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA DE INSPECCIÓN

“d. A partir de las premisas exegéticas sentadas, la determinación de la sanción administrativa del “cierre temporal” constituye un apéndice del procedimiento administrativo que ha tenido su origen en el ejercicio de la función administrativa tributaria de inspección.

Así, la actuación del juez, que ordena el referido cierre temporal, *no es más que una decisión emitida en ejercicio de una función estrictamente administrativa, a partir de la que se ha verificado el incumplimiento de una obligación tributaria forman (emisión de facturas).*

De origen, es erróneo estimar que dicha actuación (cierre temporal ordenado por el juez) es un “acto jurisdiccional”: *tal decisión no materializa la denominada “jurisdicción” (poder deber del Estado para administrar justicia y ejecutar lo juzgado); no tiene como antecedente el planteamiento de una demanda; no posee, como contexto, el desarrollo de un proceso en el que una persona dirija una pretensión, contra otra que la resista; en suma, no estamos en presencia del mecanismo de la heterocomposición judicial.*

Por el contrario, el contexto de la decisión del juez (cierre temporal de un establecimiento comercial, en aplicación del artículo 257 del Código Tributario) es: **(1)** el ejercicio de la función administrativa tributaria de inspección; **(2)** la verificación, *in situ*, y por parte de un delegado de la Administración Tributaria, del incumplimiento de una obligación formal; **(3)** la configuración de una infracción administrativa; **(4)** la necesidad de aplicar una sanción administrativa; **(5)** el planteamiento de una solicitud, ante la autoridad que el legislador estimó conveniente, para decidir la procedencia de dicha sanción; y, **(6)** el desarrollo de un procedimiento administrativo para la imposición de dicha sanción.

**e.** En suma, aplicando el *criterio funcional* (para la determinación de la naturaleza de las actuaciones emitidas en el contexto de la aplicación del derecho administrativo), el cierre temporal de un establecimiento comercial ordenado por **un juez**, en aplicación del artículo 257 del Código Tributario, *es un acto administrativo pues, material y funcionalmente, es producto del ejercicio de una actividad estrictamente administrativa, no jurisdiccional.*

Por otra parte, si toda esta articulación sistemática de actuaciones tiene por objetivo el cumplimiento de la obligación tributaria formal relativa a entregar factura; también resulta aplicable, para identificar la naturaleza del acto decisorio del juez (cierre temporal), el ya mencionado *criterio teleológico*: *de acuerdo con este criterio es necesario tener en cuenta la finalidad del acto de que se trate, su naturaleza y contenido esencial. En este sentido, será acto administrativo aquella declaración unilateral encaminada a la práctica de la ley, en favor del funcionamiento de los servicios públicos.*

No cabe duda que la actividad puesta de manifiesto en razón de las normas jurídicas transcritas *supra*, favorece la actividad de la Hacienda Pública y, de manera concreta, *la recaudación tributaria ligada, ineludiblemente, a la prestación y mantenimiento de los servicios públicos* (manifestación del criterio teleológico). Vale señalar que esta concepción, tan relevante y propia de la naturaleza de este tipo de actos, ya fue estimada por el legislador en el Considerando IV del Código Tributario: “... se hace necesario emitir un marco legal que facilite el cumplimiento de las obligaciones tributarias, desarrolle los derechos de los administrados, mejore las posibilidades de control por parte de la Administración y garantice un adecuado flujo de recursos financieros que permitan atender las responsabilidades que competen al Estado”.

Consecuentemente, también en integración del mencionado criterio teleológico es concluyente que los actos identificados en la demanda son de naturaleza administrativa tributaria.

#### **D. Conclusión.**

A partir de lo expuesto en los apartados precedentes, es *errónea* la consideración relativa a que el cierre temporal de un establecimiento comercial ordenado por un juez, en aplicación del artículo 257 del Código Tributario, *no constituye un “acto administrativo”* sino, por el contrario, *un acto estrictamente “jurisdiccional”, en razón de ser, su emisor, un juez* y, además, por considerarse que dicho juez, aisladamente, se circunscribe a ejecutar una orden previa de la Administración Tributaria.

Por el contrario, el cierre temporal antedicho es un *“acto administrativo”, producto del ejercicio de una función puramente administrativa.*

*En este sentido, la sola y aislada consideración de la autoridad emisora es insuficiente para determinar su verdadera naturaleza.*

*Adicionalmente, el juez, en el contexto normativo, tributario material y funcional mencionado a lo largo de esta resolución, no se circunscribe a ejecutar ninguna orden previa de la Administración tributaria, siendo que, para la determinación del repetido “cierre temporal”, existe el planteamiento de una solicitud, ante la autoridad judicial antedicha, que implica el desarrollo de un verdadero procedimiento administrativo, en los términos expuestos.*

Así las cosas, es procedente el control de legalidad de los actos señalados en la demanda de mérito, en el orden de la jurisdicción contencioso administrativa, formando parte, su conocimiento y decisión, de la competencia material de esta Sala.

Con todo lo dicho, *el criterio jurisprudencial sostenido en los procesos contenciosos administrativos 98-E-2003, 109-2005 y 285-2013 debe ser modificado a partir de la presente, concretamente, en el sentido fijado en los apartados precedentes.*

Ahora, si bien por seguridad jurídica los efectos producidos por las decisiones anteriormente emitidas ¿procesos 98-E-2003, 109-2005 y 285-2013? deben mantenerse en los términos en que se pronunciaron, como se ha indicado, *a partir del presente pronunciamiento se efectúa un cambio en la interpretación jurisprudencial sostenida hasta la fecha.*

**III.** Concluida que ha sido la procedencia de la impugnación de los actos identificados en la demanda, corresponde realizar el análisis de admisibilidad de la misma.

Del examen de la demanda se ha comprobado el cumplimiento de los presupuestos procesales y de los requisitos legales para la admisibilidad de la misma, regulados en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (en adelante LJCA) —derogada—, [emitida el catorce de noviembre de mil novecientos setenta y ocho, publicada en el Diario Oficial número doscientos treinta y seis, Tomo número doscientos sesenta y uno, de fecha diecinueve de diciembre de mil novecientos setenta y ocho, ordenamiento de aplicación al presente caso en razón del artículo 124 de la LJCA vigente]; por ello, es procedente admitirla.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 141-2017, fecha de la resolución: 19/02/2020*

## CONTRATOS PRIVADOS DE DONACIÓN

UN CONTRATO PRIVADO, DE CONFORMIDAD CON LO REGULADO EN EL CÓDIGO MUNICIPAL, PUEDE TENER CONSECUENCIAS INMEDIATAS EN EL ÁMBITO PÚBLICO

“1. De conformidad a lo prescrito en el Código Municipal el municipio constituye una unidad política administrativa primaria dentro de la organización estatal, encargado de la rectoría y gerencia del bien común local, gozando, para cumplir con dichas funciones, del poder, autoridad y autonomía suficiente.

La concreción de este poder público local, en lo que importa al presente caso, se manifiesta en las siguientes competencias administrativas de gran relevancia.

El artículo 4 número 6 del citado código establece que es competencia del municipio *“la regulación y supervisión de los espectáculos públicos y publicidad comercial, en cuanto conciernen a los intereses y fines específicos municipales”*.

El artículo 30 número 8 del mismo cuerpo normativo regula que es facultad del Concejo Municipal *“autorizar y aprobar los contratos administrativos y de interés local cuya celebración convenga al municipio”*.

Ahora, en un nivel más abierto, haciendo una consideración general de todo tipo de contratos (administrativo y privados), el número 18 de la misma disposición regula que es facultad del Concejo Municipal *“acordar la compra, venta, donación, arrendamiento, comodato y en general cualquier tipo de enajenación o gravamen de los bienes muebles e inmuebles del municipio y cualquier otro tipo de contrato, de acuerdo a lo que se dispone en este código”*.

Esta facultad de celebración de contratos (administrativo y privados) ciertamente ha sido limitada por el mismo ordenamiento legal. A manera de ejemplo, debe mencionarse que el artículo 51 letra b) del Código Municipal establece la carga, para el Síndico Municipal, relativa a *“velar por que los contratos que celebre la municipalidad se ajusten a las prescripciones legales y a los acuerdos emitidos por el Concejo”*.

2. En virtud de las disposiciones legales antes relacionadas, no cabe duda que la Municipalidad de Antiguo Cuscatlán tiene la facultad para suscribir un contrato de donación, de determinado bien mueble o inmueble, que a su favor realice un particular; todo ello, en aras del interés general del municipio.

No debe perderse de vista que un contrato de donación está sometido, en principio, a las reglas del derecho privado, situación totalmente acorde con la posibilidad de que la Administración Pública actúe, de manera excepcional, en el ámbito privado y realice cualquier acto jurídico o contrato sometiéndose al derecho común. Sin embargo, conviene subrayar que un contrato privado, de conformidad con lo regulado en el Código Municipal, puede tener consecuencias inmediatas en el ámbito público.”

### DONACIÓN DE UN BIEN INMUEBLE A FAVOR DE UNA MUNICIPALIDAD

“Para el caso de la donación de un bien inmueble, verbigracia una pasarela peatonal (bien con el carácter o naturaleza de “inmueble” conforme con lo regulado en el artículo 561 inciso 1° del Código Civil), debe tenerse en cuenta que el

Código Municipal ha regulado, expresamente, que esta donación es un “ingreso municipal” (artículo 63 número 7).

Precisamente, esta previsión normativa nos indica que el bien inmueble que es objeto de donación, a favor de la Municipalidad, como parte de una contratación privada originaria, generará una consecuencia jurídica de gran entidad en el ámbito público, esto es, *la afectación al uso público y al interés general de ese bien inmueble que ha sido donado a la Administración local*.

En otras palabras, una vez consumada la donación, el bien que ha sido objeto de dicho acto de enajenación, adquiere el carácter de bien de uso público y, por lo tanto, afecta de manera inmediata a las reglas del derecho público que rigen el uso de bienes municipales.

Precisamente, debe traerse a colación lo regulado en el artículo 68 del Código Municipal que establece la prohibición a los Municipios de “*ceder o donar a título gratuito, cualquier parte de sus bienes de cualquier naturaleza que fueren, o dispensar el pago de impuesto, tasa o contribución alguna establecida por la ley en beneficio de su patrimonio (...)*”

Frente a ello, cabe la pregunta convencional relativa a si un particular puede donar un bien inmueble a una Municipalidad e incluir en el contrato respectivo, como cláusula obligatoria: utilizar de manera privativa y por un período de tiempo, todo o parte de ese bien inmueble donado y, además, prohibir a la Administración local el ejercicio de una potestad administrativa en ocasión de la donación, como lo sería no autorizar un elemento publicitario, en un perímetro determinado con relación a la ubicación del bien inmueble donado.

Planteado este panorama, esta Sala pasará a dilucidar la respuesta ineludible que incumbe en el plano del derecho público.”

#### EJERCICIO DE UNA POTESTAD ADMINISTRATIVA NO PUEDE SER LIMITADA O RESTRINGIDA EN VIRTUD DE UN CONTRATO PRIVADO

“3. La potestad de celebrar contratos privados de donación por parte de una Municipalidad, a su favor, se ha concretado, en el presente caso, con la suscripción del contrato de donación otorgado por medio de la escritura pública, de fecha uno de junio de dos mil diez, ante los oficios notariales del licenciado José Mauricio Contreras Girón (folios 64 al 67).

Mediante el anterior instrumento la sociedad demandante donó a la Municipalidad de Antiguo Cuscatlán, una pasarela peatonal ubicada en la Calle El Pedregal, entre el Centro Comercial Hiper Mall Las Cascadas y Fepade, Antiguo Cuscatlán.

Por su parte, la Municipalidad aceptó la donación.

Pues bien, de la lectura del contrato se observa que, además de la donación de la pasarela peatonal, los contratantes consignaron una serie de cláusulas que resultan relevantes en este proceso, mismas que constituyen el fundamento para la pretensión de la sociedad impetrante.

*i.* Según texto del contrato, la sociedad actora se reservó el derecho de usufructo sobre la infraestructura donada para instalar un rótulo publicitario, por un plazo de quince años contado a partir de la fecha del otorgamiento del contrato,

y, además, al finalizar el plazo del gravamen constituido, éste podía prorrogarse por cinco años.

Así, dicha cláusula refiere: «(...) **RESERVAS:** a) *Que la sociedad DONANTE se reserva el derecho de usufructo sobre un rótulo doble cara que está ubicado en la parte superior de la misma por un período de QUINCE años a partir del primero de junio de dos mil diez, b) una vez terminado el plazo de usufructo sobre la pasarela, pasara (sic) automáticamente a la Administración Municipal o en su defecto podrá prorrogar el plazo por cinco años más (...)*» (folio 66 vuelto).

ii. Por su parte, la Municipalidad de Antiguo Cuscatlán, luego de aceptar la donación que se le estaba efectuando, se obligó a no autorizar ningún tipo de publicidad en una distancia de trescientos metros de la mencionada pasarela.

Al respecto, en la cláusula citada consta lo siguiente: «(...) *Así mismo la municipalidad se compromete a no autorizar ningún tipo de publicidad en una distancia de trescientos metros en un mismo sentido o frente (...)*» (folio 67 frente).

4. Llegado este punto es necesario establecer que las potestades administrativas inherentes a la supremacía estatal son indispensables para que la Administración Pública realice sus funciones de interés público. En ese sentido, el ejercicio de una potestad administrativa no puede ser limitada o restringida en virtud de un contrato privado, como ocurre en este caso con el contrato de donación arriba delimitado.

Es preciso subrayar que la justificación de la atribución de cualquier potestad a la Administración Pública reside en la satisfacción del interés público al que va dirigida la conducta administrativa. *Su origen, extensión y límites está en el ordenamiento jurídico, no en un acto jurídico privado.*”

#### CARACTERÍSTICAS DE LAS POTESTADES ADMINISTRATIVAS

“Señala Miguel S. Marienhoff que las potestades administrativas son los medios jurídicos correspondientes que necesita disponer la Administración Pública para desarrollar su actividad y lograr los fines perseguidos con ello, de acuerdo con la finalidad que en cada caso se pretende obtener. De ello resulta que las potestades administrativas presentan las siguientes características: (i) necesaria previsión normativa, lo que implica que deben de estar previstas en el ordenamiento jurídico; (ii) generalidad y abstracción, es decir, que tiene su origen directamente del ordenamiento jurídico y en la posibilidad abstracta de desarrollar actuaciones gubernativas productoras de efectos jurídicos; (iii) vinculación plena al interés público de la Administración; (iv) **obligatoriedad del ejercicio, lo que implica que son de ejercicio imperativo para la Administración titular de las mismas, que no sólo puede, sino que debe ejercerlas;** (v) **carácter indisponible e irrenunciable;** (vi) intransmisibilidad, la Administración titular de la potestad no puede enajenar o transmitir la misma; (vii) territorialidad, solo se pueden ejercer en el territorio propio de la Administración Pública; (viii) **inmodificabilidad, para alterar los términos de la potestad administrativa no basta la voluntad de los sujetos implicados, sino que es necesaria la modificación normativa;** (ix) **no son sujetas a transacción;** (x) carácter no ilimitado

(Marienhoff, M.S., Tratado de Derecho Administrativo, Tomo I, Segunda edición actualizada, Abeledo-Perrot, Argentina, 1975. Pag. 603).

Insiste Marienhoff en que no debe de confundirse “potestad” con “derecho”, determinando tajantemente que las potestades no son renunciables —la doctrina reconoce entre otros caracteres de las potestades, el de que son “irrenunciables”—, contrariamente a lo que ocurre con los derechos (Marienhoff, M.S., Tratado de Derecho Administrativo, Tomo II, Segunda edición actualizada, Abeledo-Perrot, Argentina, 1975. Pag. 604).

De acuerdo con lo anterior, la Administración Pública está obligada a ejercer las potestades administrativas conferidas, y su actuación no puede encontrar límite en los convenios que haya concluido con los administrados. *En ese sentido, no puede disponer, renunciar, diferir, prorrogar el ejercicio de una potestad administrativa, justificando un pacto, negocio o acto singular.*”

LA DENEGACIÓN PRESUNTA IMPUGNADA NO ADOLECE DE NINGÚN VICIO DE ILEGALIDAD QUE SE AMPARE EN EL ALEGADO: “DERECHO DE DONANTE A EXIGIR EL CUMPLIMIENTO DE LA CONDICIÓN INCUMPLIDA

“5. Expuesto lo anterior, en el presente caso es indudable que el permiso para la instalación de una valla publicitaria a favor de la sociedad URBMAN, S.A. de C.V., *ha sido producto del ejercicio de la potestad administrativa “de obligatorio ejercicio”, “carácter indisponible e irrenunciable”, “inmodificable”, no sujeta a ninguna transacción, limitante u óbice que devenga de un pacto, convenio o contrato privado.*

Esta potestad administrativa ha sido la denominada “técnica autorizatoria”, actividad mediante la cual la Administración, por mandato de la ley, habilita —o no— el derecho del administrado para ejercer una actividad bajo un criterio de legalidad y oportunidad. Ciertamente, la técnica autorizatoria, como se ha señalado *supra*, no puede verse limitada o restringida en virtud de lo pactado en un contrato privado. Las únicas limitantes de las potestades administrativas ejercidas por la Administración se encuentran en las normas jurídicas que regulan la atribución y ejercicio de éstas, verbigracia, el procedimiento aplicable, a competencia y los requisitos que se deben de cumplir para la obtención de permisos, licencias, autorizaciones.

Cómo se estableciera *supra*, la sociedad actora fundamentó la ilegalidad de la denegación (presunta) de su solicitud de revocación del permiso de instalación de la valla publicitaria de URBMAN, S.A. de C.V. y su desmontaje inmediato; por una parte, en *el incumplimiento, por parte de la autoridad municipal de Antiguo Cuscatlán, de la obligación que adquirió en la escritura pública de donación de la pasarela peatonal ubicada en la Calle El Pedregal, entre el Centro Comercial Hiper Mall Las Cascadas y Fepade, Antiguo Cuscatlán, relativa a no autorizar ningún tipo de publicidad en una distancia de trescientos metros en un mismo sentido o frente a la mencionada pasarela.*

Pues bien, con todo lo dicho resulta que, independientemente del alegado “derecho de donante a exigir el cumplimiento de la condición incumplida” —condición relativa a no autorizar la ubicación de ningún otro elemento publicitario

hasta cierta distancia—, la cláusula contractual privada de este caso, que implica una renuncia al ejercicio de la técnica autorizatoria en materia de elementos publicitarios, en los términos ya precisados, por ningún motivo puede prevalecer sobre la ley secundaria, previsión expresa del legislador y, en esencia, del pueblo soberano que expresa su voluntad en la función constitucional ejercida por la Asamblea Legislativa.

En ningún caso, una relación, pacto, negocio, acto o contrato privado puede eliminar, limitar, contradecir, inhibir una potestad regulada en la ley secundaria; y siendo ésta la que ha otorgado a las municipalidades de su competencia —entendiéndola como el conjunto de funciones y potestades que el ordenamiento jurídico atribuye a cada órgano— para actuar dentro del marco de la técnica autorizatoria, tampoco este ámbito puede verse limitado por un contrato privado. En este orden, es importante mencionar que, en aplicación de lo previsto en el artículo 1333 inciso 1° del Código Civil, las cláusulas pactadas en el contrato en referencia carecen de validez puesto que, como lo indica la norma reseñada, “*Hay un objeto ilícito en todo lo que contraviene al derecho público salvadoreño (...)*”.

6. A partir de lo expuesto en los párrafos anteriores, esta Sala concluye que la denegación presunta impugnada no adolece de ningún vicio de ilegalidad que se ampare en el alegado “*derecho de donante a exigir el cumplimiento de la condición incumplida*”.

Tal como ha quedado establecido, ningún pacto, convenio o contrato privado, verbigracia la autolimitación establecida en el contrato de donación del presente caso, puede inhibir o reconducir a interés particulares el ejercicio de una potestad administrativa. Consecuentemente, la Administración local de Antiguo Cuscatlán no estaba obligada a revocar el permiso concedido a URBMAN, S.A. de C.V., ni a ordenar el desmontaje de su valla publicitaria, con fundamento en la cláusula inhibitoria de competencia establecida en el contrato de donación del caso; como erróneamente no ha estimado la parte demandante.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 257-2015, fecha de la resolución: 09/06/2020*

## DEDUCCIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

### PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

“La Administración Tributaria en correspondencia con el principio de legalidad, debe actuar sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellas actividades que autorice o permita dicho ordenamiento.

El principio de legalidad tributaria, se encuentra regulado en el artículo 3 del CT, el cual literalmente dice:“(...) *En razón del principio de legalidad la Administración Tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento (...)*”.

De conformidad al artículo 173 del CT: “*La Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias (...)*”

La fiscalización constituye una potestad de la Administración Tributaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas de los contribuyentes, con relación a determinado impuesto, cuya finalidad es la búsqueda de la verdad y la obtención de pruebas para liquidar las obligaciones tributarias (artículos 3 y 203 del CT), en este caso en particular para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias respecto del ISR correspondiente al ejercicio fiscal del año dos mil siete.

Dentro de la fiscalización ha de desarrollarse necesariamente una importante actividad probatoria que sirva de base firme para la determinación y la cuantificación de la prestación tributaria, lo anterior a través del *cauce jurídico del procedimiento administrativo* (artículos 173, 174 y 186 del CT), lo que implica que los auditores designados conforme el CT pueden requerir de parte del investigado toda la documentación e información con *trascendencia tributaria*; de igual forma toma en consideración cualquier otro elemento que obtenga por otros medios previstos en la ley, con el propósito de obtener datos relacionados con la actividad económica del investigado. De tal forma que, las actuaciones de la Administración Tributaria deben ampararse a la verdad material que resulte de los hechos investigados y conocidos.”

#### FORMA DE DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA

“Ahora bien, con relación al ISR, el artículo 28 de la LISR prescribe la forma en cómo se determina la renta neta – ingreso neto del contribuyente, descontadas las deducciones legales, sobre la base del cual se deberá pagar el impuesto– *“la renta neta se determinará deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para la producción de la renta y para la conservación de su fuente que esta ley determine, así como las deducciones que la misma establezca.*

*En todo caso, los costos y gastos y demás deducciones deberán cumplir con todos los requisitos que esta ley y el Código Tributario estipulan para su deducibilidad.*

*No serán deducibles en ningún caso los costos y gastos realizados en relación con actividades generadoras de rentas no gravadas o que no constituyan renta para los efectos de esta ley.*

*Para efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, los costos y gastos que incidan en la actividad generadora de rentas gravadas, así como aquellos que afectan las rentas no gravadas, y las que no constituyan renta de conformidad a la ley deberán proporcionarse, con base a un factor que se determinará dividiendo las rentas gravadas entre la sumatoria de las rentas gravadas, no gravadas, o que no constituyan renta de acuerdo a la ley, debiendo deducirse únicamente la proporción correspondiente a lo gravado”.*

La Administración Tributaria, de conformidad al referido artículo, al fiscalizar a determinado contribuyente respecto de sus obligaciones referidas al ISR, no solo debe verificar que se haya declarado **el total de todos los ingresos**, sino también las cantidades reportadas como deducciones; así como que dichos montos estén respaldados de forma idónea, en cumplimiento a la legislación tributaria.”

## LOS INGRESOS EN CONCEPTO DE CÁNONES DE ARRENDAMIENTO O ALQUILERES CONSTITUYEN HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

“En ese sentido, en el presente caso la Administración Tributaria dentro de sus facultades de fiscalización procedió a verificar las operaciones del demandante correspondientes al ejercicio dos mil siete, determinando que omitió declarar ingresos gravados provenientes de cánones de arrendamiento de un bien inmueble propio, específicamente por la renta obtenida “(...) *Del capital tales como, alquileres (...)*” de conformidad al artículo 2 de la LISR, y por tanto le atribuye el hecho generador de obtención de rentas correspondiente al año dos mil siete.

De ahí que esta Sala, analizará si la parte actora realizó el hecho generador establecido en la LISR y por tanto si se constituye como sujeto pasivo obligado al pago del ISR.

La LISR establece en el artículo 1 que constituye hecho generador “*La obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio o período de imposición de que se trate, genera la obligación de pago del impuesto establecido en la Ley (...)*”.

Asimismo, el artículo 2 de la LISR determina que “*Se entiende por renta obtenida, **todos los productos o utilidades percibidas o devengados por los sujetos pasivos, ya sea en efectivo o en especie y provenientes de cualquier clase de fuente, tales como: (...)** Del capital tales como, **alquileres, intereses, dividendos o participaciones (...)**”*

El artículo 9 literal d) del RLISR prescribe: “*Por **renta obtenida** se entenderá el total de los ingresos del sujeto pasivo o contribuyente, percibidos o devengados, en el ejercicio o período tributario de que se trate, aunque no consistan en dinero, sin hacerles ninguna deducción o rebaja, quedando comprendidos, por consiguiente, los provenientes de: (...)* d) **Utilización o explotación de bienes muebles o inmuebles, que generen alquileres (...)**”

En ese sentido, podemos afirmar que el hecho generador es la obtención de rentas, la cual se computa por períodos de doce meses, que se denominan períodos de imposición y que para efectos de la normativa tributaria se presume obtenida a la media noche del día en que termine el ejercicio o período de imposición (art 13 de la LISR).

La obtención de rentas, de conformidad al artículo 2 de la LISR citado, son todos los productos o utilidades percibidas o devengados por los sujetos pasivos o contribuyentes y que provengan de cualquier fuente; es decir, no es relevante el origen de las rentas, sino más bien que el sujeto pasivo particularmente haya percibido o devengado ingresos, independientemente de la fuente que los generan, exponiendo dicho artículo, al señalar con la frase “*tales como*” de manera ejemplificativa la proveniente del capital, como por ejemplo alquileres, y de forma más explicativa, en el artículo 9 del RLISR al referirse a los provenientes de la utilización o explotación de bienes muebles o inmuebles, que generen alquileres.

De lo cual podemos advertir que constituye hecho generador: la obtención de ingresos en concepto de cánones de arrendamiento o alquileres.”

EL HECHO GENERADOR DE LA OBTENCIÓN DE INGRESOS EN CONCEPTO DE CÁNONES DE ARRENDAMIENTO, EL ASPECTO PERSONAL LO CONSTITUYE EL SUJETO QUE REALIZA LA ACTIVIDAD GENERADORA DE RENTAS Y QUE PERCIBE O DEVENGA LOS INGRESOS EN DICHO CONCEPTO

“Interesa para este caso, hacer relación al aspecto personal del hecho generador, que es el sujeto que realiza el hecho imponible; es decir, el destinatario legal del tributo o contribuyente. Se denomina contribuyente “*el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio*” (Villegas, Héctor B. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario” 8va edición, 2003 p. 328 y 355). Así el Código Tributario en el artículo 38 denomina contribuyentes a quienes realizan o respecto de los cuales se verifica el hecho generador.

Para el caso específico del hecho generador de la obtención de ingresos en concepto de cánones de arrendamiento, el aspecto personal lo constituye el sujeto que realiza la actividad generadora de rentas y que percibe o devenga los ingresos en dicho concepto.

En ese sentido, esta Sala verificará del expediente administrativo, si la parte actora se constituyó como sujeto pasivo de la obligación del pago del ISR por la percepción de ingresos gravados provenientes del arrendamiento de inmueble: [...]

De dicho instrumento público, esta Sala advierte que, sí existió un contrato entre el señor SM y Restaurante Los Parados, en el cual el primero compareció en carácter personal, consignando que el inmueble descrito y dado en arrendamiento se encontraba inscrito a su favor, y por el cual recibiría cánones de arrendamiento mensual por cinco años a partir del uno de abril de dos mil cinco. De las cuales se pagarían al señor SM, en el año dos mil siete, de enero a marzo las cantidades de cuatro mil doscientos dólares de los Estados Unidos de América (\$4200) y de abril a diciembre las cantidades de cuatro mil cuatrocientos diez dólares de los Estados Unidos de América (\$4,410), por el arrendamiento de un inmueble que según el contrato era de propiedad del señor SM.

Lo anterior se confirmó, ya que a folio 189 consta requerimiento realizado por la DGII al demandante, entre otros aspectos, en el punto 2 respecto a que informe los contratos suscritos y vigentes con clientes por la prestaciones de servicios y/o alquileres de inmuebles realizados tanto a Nacionales como Internacionales en los periodos de enero a diciembre de dos mil siete. Ante dicho requerimiento, el señor SM presentó escrito agregado a folio 199 en el que expresó “(...) Punto 2. El único contrato suscrito de alquiler de inmueble es con la sociedad Los Parados, S.A. de C.V. Del cual se emitió una cesión de derechos económicos derivados de un contrato de arrendamiento a favor de la sociedad Chela, S.A. de C.V. (...)”.

Ahora bien, respecto del inmueble arrendado según se describe en el contrato, matrícula \*\*\*\*\* , situado en \*\*\*\*\* bajo el número \*\*\*\*\* el demandante afirma que no es de su propiedad y que por tanto no es el sujeto pasivo de la obligación.

[...]

De ahí que la Administración Tributaria le atribuyó la percepción de ingresos gravados provenientes de cánones de arrendamiento por inmueble propio, con relación al ubicado en \*\*\*\*\* , número \*\*\*\*\* .

Si bien en el contrato de arrendamiento suscrito entre el demandante y Restaurante los Parados, no se hizo alusión a este último inmueble relacionado, la Administración Tributaria corroboró que el contrato de arrendamiento recayó en la realidad sobre éste.

Por otra parte, la DGII en ningún momento ha desconociendo la validez de la compraventa del inmueble bajo el número \*\*\*\*\* , o de su inscripción en el registro a nombre de la sociedad Chela, S.A. de C.V., ya que comprobó que el inmueble arrendado es el número \*\*\*\*\* . Asimismo, según las investigaciones realizadas, este último se encontraba registrado como de su propiedad en la Alcaldía Municipal de San Salvador y además existen servicios de CAESS a nombre del demandante correspondientes al mismo inmueble.

Ahora bien, esta Sala aclara que nuestra LISR al referirse a la rentas obtenidas en el artículo 2 citado, hace referencia a que éstas pueden provenir de cualquier clase de fuente, refiriéndose de forma ejemplificativa en el literal c) a alquileres, de ahí que siempre que se compruebe que el señor SM ha percibido ingresos provenientes de cánones de arrendamiento, estos constituyen renta obtenida para el arrendante. [...]

De todo lo anterior, esta Sala extrae que los pagos se realizaron a la sociedad Chela, S.A. de C.V. en virtud de un contrato de cesión de cánones de arrendamiento en el que compareció únicamente el señor SM, en carácter personal y como representante legal de la sociedad Chela, S.A de C.V.; sin embargo no consta acuerdo de voluntades en el que se consigne el cambio de arrendante sino que únicamente se hace una cesión a la sociedad Chelas, S.A de C.V., de las cuotas que Restaurante Los Parados le tiene que entregar al señor SM en concepto de canon de arrendamiento.

En el presente caso el acuerdo bilateral entre el señor SM y Restaurante Los Parados, no quedó sin efecto con la cesión de los cánones de arrendamiento, y las partes obligadas continuaron siendo, por un lado el señor SM quien se obligó a conceder el uso y goce del bien inmueble dado en arrendamiento; y, por otra Restaurante Los Parados quien se obligó a pagar un canon mensual por cinco años por el alquiler del inmueble al arrendante, el cual seguía siendo el señor SM.

De ahí que, durante el dos mil siete, el sujeto que dio en arrendamiento el inmueble es el señor S y éste fue quien percibió el día de la firma del contrato el monto en concepto de depósito, tal como se consignó en el testimonio de escritura pública del contrato de arrendamiento.

Asimismo, Restaurante Los Parados manifestó en escrito anexo al expediente administrativo que realizó en el año dos mil siete el pago de las cuotas al arrendante, aunque éstas hayan sido abonadas a la cuenta de la sociedad Chelas, pues fueron pagadas en concepto de alquiler del inmueble que el señor SM les dio en arrendamiento por medio de un contrato.

Ahora bien, el señor SM manifestó en sede administrativa, que otorgó la referida cesión, “(...) **para que de esta forma mi persona quedara desligado de cualquier obligación como comerciante y es la sociedad Chela, S.A. de C.V. quien declara y paga de forma mensual el I.V.A. y anticipo de Impuesto Sobre Renta, cumpliendo con ello las obligaciones formales y sustantivas que de dicho alquiler se derivan**”. En razón de ello, respecto de la eficacia del contrato de cesión en el presente caso, esta Sala advierte que el régimen tributario es de carácter especial, el cual contiene normas de interpretación específicas, y tal como lo expuso la Administración Tributaria, en el artículo 17 del CT establece que “*Los actos y convenciones celebrados entre particulares no son oponibles en contra del Fisco, ni tendrán eficacia para modificar el nacimiento de la obligación tributaria ni alterar la calidad del sujeto pasivo, sin perjuicio de la validez que pudiera tener entre las partes*”, de ahí que no es posible atribuirle la obligación Tributaria que le corresponde al señor SM, en calidad de sujeto pasivo o contribuyente a la sociedad Chela, siempre que concurren todos los elementos del hecho generador.”

#### REQUISITOS PARA QUE EL COSTO O GASTO SEA DEDUCIBLE

“Sobre la procedencia de las deducciones en el caso del ISR, éstas se encuentran reguladas en los artículos 29 y siguientes de la LISR. Doctrinariamente, todo costo o gasto para ser deducible debe: a) Originarse de un desembolso real; es decir, debe existir una erogación que lo represente que sea materialmente comprobable; b) Estar debidamente documentado, lo cual implica que el documento probatorio que respalda el costo o gasto debe ser idóneo legalmente y no cualquier documento; c) Ser necesario para la producción de la renta y para la conservación de su fuente; y d) Estar debidamente registrado contablemente. **Si cualquiera de esos requisitos se encuentra ausente, el costo o gasto se torna no deducible.**

En el presente caso, en la resolución de la DGII impugnada —folios 621 al 647 del expediente administrativo de la DGII— se determinó que la deducción de gastos de venta y de administración correspondientes al período del año dos mil siete no es procedente por no estar debidamente contabilizados.

Al respecto, esta Sala señala que de conformidad al artículo 39 del CT “*Los contribuyentes están obligados (...) al cumplimiento de las obligaciones formales establecidas por este Código o por las Leyes tributarias respectivas, así como al pago de las multas e intereses a que haya lugar*”.

El artículo 85 del CT prescribe que “*son obligados formales los contribuyentes, responsables y demás sujetos que por disposición de la ley deban dar, hacer o no hacer algo encaminado a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva o sea del pago del impuesto*”.

Se advierte que las obligaciones formales no son menos importantes que las obligaciones sustantivas, en el sentido que, en gran medida, el efectivo control tributario depende de su cumplimiento, entre las cuales encontramos el registro del contribuyente, la emisión de comprobantes, remitir informes, llevar contabilidad formal, entre otros.”

PARA QUE SEA PROCEDENTE LA DEDUCCIÓN DE LOS COSTOS Y GASTOS ES REQUISITO INDISPENSABLE QUE SE ENCUENTREN CONTABILIZADAS

“En específico, la LISR regula en el artículo 29-A numeral 18) que para que sea procedente la deducción de los costos y gastos es requisito indispensable que se encuentren contabilizadas *“No se admitirán como erogaciones deducibles de la renta obtenida: (...) 18) Los costos o gastos que no se encuentren debidamente documentados y registrados contablemente (...)”*

Es decir que es un requisito indispensable para que los gastos se tornen como deducibles.

Respecto de la obligación de llevar contabilidad formal el artículo 139 del CT establece que *“Para efectos de este Código se entiende por contabilidad formal la que, ajustándose consistentemente a uno de los métodos generalmente aceptados por la técnica contable apropiado para el negocio de que se trate, es llevada en libros autorizados en legal forma.*

***Están obligados a llevar contabilidad formal los sujetos pasivos que de conformidad a lo establecido en el Código de Comercio o en las leyes especiales están obligados a ello.***

*La contabilidad formal deberá complementarse con los libros auxiliares de cuentas necesarios y respaldarse con la documentación legal que sustente los registros, que permita 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. (...)*

*Las partidas contables y documentos deberán conservarse en legajos y ordenarse en forma cronológica, en todo caso, las partidas contables deberán poseer la documentación de soporte que permita establecer el origen de las operaciones que sustentan; lo anterior, también es aplicable a las partidas de ajuste.*

*La contabilidad podrá llevarse en forma manual o mediante sistemas mecanizados, para lo cual no será necesario obtener autorización previa de la Administración Tributaria, bastando con cumplir las normas relativas a la conservación de los respectivos archivos y programas.*

*Los sujetos pasivos están obligados a exhibir la contabilidad en las oficinas de la casa matriz o en el lugar que hayan informado que la mantendrán”.*

El CCom. determina en el artículo 435 *“El comerciante está obligado a llevar contabilidad debidamente organizada de acuerdo con alguno de los sistemas generalmente aceptados en materia de Contabilidad y aprobados por quienes ejercen la función pública de Auditoría (...)*

El artículo 437 del mismo código vigente al año dos mil siete, prescribe que ***“Los comerciantes con activo inferior a los cien mil colones [once mil cuatrocientos veintisiete dólares con cuarenta y siete centavos de dólar de los Estados Unidos de América (\$11427.47)], llevarán la contabilidad por sí mismos o por personas de su nombramiento.***

*Si el comerciante no la llevare por sí mismo, se presumirá otorgado el nombramiento por quien la lleve, salvo prueba en contrario.*

*Sin embargo, los comerciantes cuyo activo en giro exceda de cien mil colones [once mil cuatrocientos veintisiete dólares con cuarenta y siete centavos de dólar de los Estados Unidos de América (\$11427.47)] están obligados a llevar su contabilidad por medio de contadores, bachilleres de comercio y administración o tenedores de libros, con títulos reconocidos por el Estado o por medio de empresas legalmente autorizadas”. Dicho artículo fue reformado en el año dos mil ocho, modificando el total del activo requerido.*

De los anteriores artículos, se puede advertir que para el año dos mil siete, estaban obligadas a llevar contabilidad formal aquellos que tuvieran la calidad de *comerciantes* y con un activo mayor a *cien mil colones* equivalentes a once mil cuatrocientos veintisiete dólares con cuarenta y siete centavos de dólar de los Estados Unidos de América (\$11427.47). [...]

#### PRECEDENTES JURISPRUDENCIALES

“Sobre tal postura, es preciso señalar que el respeto a los precedentes — como manifestación específica de la seguridad jurídica y el sometimiento de los jueces al ordenamiento jurídico— no conlleva la imposibilidad de cambiarlos.

Aunque el precedente posibilita la pre comprensión jurídica de la que parte toda interpretación, la continuidad de la jurisprudencia puede flexibilizarse o ceder bajo determinados supuestos; previo a ello se exige que el apartamiento de los precedentes esté especialmente justificado —argumentado— con un análisis prospectivo de la antigua jurisprudencia, que también es susceptible de ser reinterpretada.

En la jurisprudencia constitucional se admiten, como circunstancias válidas para modificar un precedente o alejarse de él: estar en presencia de un pronunciamiento cuyos fundamentos normativos son incompletos o erróneamente interpretados, el cambio en la conformación subjetiva del Tribunal y que los fundamentos fácticos que le motivaron han variado sustancialmente al grado de volver incoherente el pronunciamiento originario, con la realidad normada (sentencia del 15/VI/2016, emitida en el proceso de inconstitucionalidad con referencia 114-2013).”

#### SUJETOS PASIVOS QUE DEBEN LLEVAR REGISTROS ESPECIALES

“En cuanto al primero de los supuestos referidos, la ruptura del argumento decisivo sugiere un expreso señalamiento de los errores interpretativos de la decisión anterior que se plantea como precedente.

Señalar tal circunstancia es una condición necesaria para dotar a la nueva decisión de fuerza argumental y para que satisfaga el estándar de justificación que el cambio de jurisprudencia reclama.

Tomando como base lo expuesto, algunas de las afirmaciones que se hicieron en la sentencia aludida merece ser reconsiderada, por lo que amparados en el principio de legalidad esta Sala realiza las siguientes consideraciones:

El artículo 140 del CT regula la obligación de **todos los sujetos pasivos** de llevar **registros especiales** que disponga el CT y las leyes tributarias, asimis-

mo, expresa que les es aplicable en lo pertinente lo regulado en el artículo 139 del CT. Dicha disposición, además menciona quienes están excluidos de dicha obligación.

El mismo artículo 140 del CT citado, señala determinados sujetos pasivos que si deben llevar registros especiales: a) comerciantes no obligados a llevar contabilidad formal, b) Importadores, c) Inversionistas, d) Representantes de casas extranjeras, e) agentes aduaneros, f) Industriales, g) **profesionales liberales**, artes y oficios, h) Agricultores; y, i) Ganaderos.

Lo anterior quiere decir que, el artículo 140 del CT, en ningún momento exonera a los sujetos pasivos de llevar contabilidad formal, sino que eso dependerá de lo establecido en el artículo 139 del CT; es decir, cuando el CCom. o las leyes especiales lo determinen. Por lo que la obligación de llevar registros especiales constituyen una obligación independiente de la de llevar contabilidad formal.

De ahí que al determinar el artículo 140 letra g) del mismo cuerpo normativo, que los “profesionales liberales” deben llevar un registro especial, no están exonerados de cumplir con la obligación de llevar contabilidad formal, siempre que de conformidad al Código de Comercio o leyes especiales, se establezca tal obligatoriedad.

Por lo que, aun y cuando un sujeto pasivo ejerza una profesión liberal pero que según el Código de Comercio reúna los requisitos para considerarse como comerciante, y para estar incluido en la obligación de llevar contabilidad formal, este deberá cumplir con ese requisito.”

#### LA DEDUCCIÓN DE GASTOS DE VENTA Y DE ADMINISTRACIÓN NO ES PROCEDENTE, POR NO ESTAR DEBIDAMENTE CONTABILIZADOS

“Al revisar el expediente administrativo de la DGII se advierte que durante el procedimiento de fiscalización se requirió al demandante los libros legalizados y registros auxiliares y especiales de contabilidad en los que conste el registro de las operaciones, legalización del sistema contable, partidas de diario o asientos contables, con la documentación de soporte entre otros —folio 4, 187 —; sin embargo, al verificarse la información exhibida por la sociedad a folio 6, la Administración Tributaria, constató que el demandante no presentó documentación contable.

A folio 199 consta respuesta del demandante a requerimiento de la DGII en el que dijo: “*Por no poseer matricula de comercio no puedo ejercer actos de comercio, por tal razón no llevo Sistema Contable, Manual de Aplicación, Libros de Contabilidad Legalizados y Registros Auxiliares*”. Asimismo respecto de Estados Financieros, con sus anexos, contestó “(...) *por no tener la calidad como contribuyente, como se explicó en punto uno no llevo contabilidad formal*”

Al respecto a folio 224 la DGII le respondió a la parte actora, manifestándole que de conformidad al artículo 38 del Código Tributario si es contribuyente, y los Estados Financieros fueron exhibidos según consta en acta levantada a las catorce horas cincuenta minutos del día once de enero de dos mil diez y se le requirió nuevamente la información; sin embargo no consta en el expediente administrativo que se hayan presentado.

A folio 281 consta acta, en donde se hizo relación a los requerimientos realizados a la parte demandada sin que se haya obtenido respuesta, y además se deja constancia que se había citado al señor SM, pero no se apersonó.

Por medio de escrito agregado a folio 477, la parte actora, expresó, en etapa de pruebas del procedimiento de liquidación, "(...) **No es cierto que (...) haya tenido la obligación de llevar contabilidad formal durante el período fiscalizados**, pues, tal y como lo establece el inciso segundo del artículo 139 del Código Tributario "Están obligados a llevar contabilidad formal los sujetos pasivos que de conformidad a lo establecido en el Código de Comercio o en las leyes especiales están obligados a ello", y mi mandante no está obligado a llevar contabilidad formal, ya que el mismo ejerce en su actividad económica un **profesión liberal "Ingeniero Industrial"**, que lo exime de la obligación de llevar contabilidad formal.

Así lo estableció también la Sala de lo Contencioso Administrativo en **Sentencia con Referencia número 303-M-2004** (...) "(...)

Por lo que (...) al darle cumplimiento a lo establecido en la letra g) del Artículo 140 del Código Tributario y en vista de que ejerce una profesión liberal, únicamente tenía la obligación de presentar en tiempo y en forma su Declaración de Impuesto sobre la Renta (...) respaldando su gasto administrativos y de venta mediante un registro de sueldo si lo tuviere, y de los honorarios (...) y de los egresos (...) tal como lo dispone el Artículo 140 del Código Tributario en su letra g) (...)"

De la información proporcionada por la parte actora se advierte que la Administración Tributaria constató que para el período tributario del año dos mil siete, el demandante no llevó contabilidad formal.

Ahora bien, para determinar si éste ostenta la calidad de comerciante, debemos remitirnos al artículo 2 del C Com. que establece que son comerciantes "(...) I- Las personas naturales titulares de una empresa mercantil, que se llaman comerciantes individuales (...) Se presumirá legalmente que se ejerce el comercio cuando se haga publicidad al respecto o cuando se abra un establecimiento mercantil donde se atienda al público"

El artículo 553 del C Com señala que "La empresa mercantil está constituida por un conjunto coordinado de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos, con objeto de ofrecer al público, con propósito de lucro y de manera sistemática, bienes o servicios"

Asimismo, el artículo 3 del CCom. señala que son actos de comercio "(...) I. Los que tengan por objeto la organización, transformación o disolución de empresas comerciales o industriales y los actos realizados en masa por estas mismas empresas, II) Los actos que recaigan sobre cosas mercantiles. Además de los indicados, se consideran actos de comercio los que sean análogos a los anteriores". Artículo 4 del mismo C Com. respecto de "los actos que sean mercantiles para una de las partes, lo serán para todas las personas que intervengan en ellos".

En el presente caso, el demandante afirma que no está obligado a llevar contabilidad por ser un profesional liberal, el cual según el diccionario de Derecho Usual de Cabanellas se define como "aquella que constituye el ejercicio de una

*de las carreras seguidas en centros universitarios en altas escuelas especiales, por lo general de actividad y trabajo tan solo intelectual, aun cuando no excluya operaciones manuales; como las del cirujano, y las de los arquitectos e ingenieros al trazar sus planos*". Así son profesionales liberales la medicina, la ingeniería, la contaduría, la veterinaria, etc, y su actividad para ser catalogada como del profesional liberal debe ser acorde a la profesión. [...]

Debe señalarse que corresponde al sujeto pasivo, la aportación de la prueba, respecto de los hechos que alegue en su favor, con base en el artículo 203 del CT; por lo tanto, la parte fiscalizada podía realizar la aportación de la misma durante el desarrollo de la fiscalización o dentro de la etapa de audiencia y apertura a pruebas, presentando la documentación y explicaciones correspondientes al ejercicio indagado; sin embargo no lo hizo.

Consecuentemente, no existe la ilegalidad invocada por el actor respecto de la objeción realizada por la DGII a la deducción de los gastos de venta y de administración por no llevar contabilidad.

Esta Sala no se pronunciará respecto de las retenciones de seguridad social y previsionales en razón que se ha determinado que los gastos de venta no reúnen los requisitos para ser deducibles."

#### LEGALIDAD DE LA MULTA CUANDO EL DEMANDANTE OMITE DECLARAR INGRESOS GRAVADOS

### **"3. De la sanción por evasión intencional**

La parte actora argumentó que es ilegal la sanción impuesta en razón que la DGII determinó ingresos gravados provenientes de cánones de arrendamiento de un bien inmueble propio, el cual no es de su propiedad sino que es propiedad de la sociedad Chela, S.A. de C.V. Además, aseguró que nunca recibió pagos en virtud de dicho contrato, sino que estos pagos fueron recibidos por la sociedad Chela, S.A. de C.V. Afirmó que no suscribió un contrato de arrendamiento de un bien inmueble propio ubicado en \*\*\*\*\* , numero \*\*\*\*\* . Aseveró, la parte actora que es erróneo lo expresado por la DGII en su resolución, respecto que como resultado de la inspección física del inmueble se corroboró que el inmueble arrendado por Restaurante Los Parados, era el ubicado en \*\*\*\*\* , numero \*\*\*\*\* y no \*\*\*\*\* .

El TAIIA por su parte adujo que la sanción de evasión intencional se determinó de conformidad al artículo 254 inciso primero y segundo letra e) del Código Tributario, al no incluir dentro de sus rentas, las provenientes de cánones de arrendamiento de un bien inmueble, en consecuencia no canceló la totalidad del impuesto que le correspondía tal y como se señaló en el informe de auditoría de fecha dieciséis de marzo del año dos mil once.

La infracción tributaria atribuida al demandante en sede administrativa es la contemplada en el artículo 254 literal e) del Código Tributario, la cual prevé que: *"El contribuyente que intentare producir, o el tercero que facilitare la evasión total o parcial del tributo, ya sea por omisión, aserción, simulación, ocultación, manobra, o por cualquier medio o hecho, será sancionado con una multa del cincuenta por ciento del tributo a pagar, sin que en ningún caso dicha multa pueda ser*

*menor de nueve salarios mínimos mensuales. (...) Salvo prueba en contrario, se presumirá intención de evadir el impuesto, cuando se presente cualquiera de las siguientes circunstancias: (...) e) Exclusión de algún bien, actividad u operación que implique una declaración incompleta de la materia imponible, salvo cuando, atendidos el volumen de los ingresos del contribuyente y la escasa cuantía de lo excluido, pueda calificarse de simple olvido excusable (...)*”.

Esta Sala desarrolló cada uno de los argumentos en el punto 1 del fundamento de derecho de esta resolución y tal como se estableció en el referido apartado, se determinó que se constató que el demandante omitió declarar ingresos gravados por valor de cincuenta y dos mil doscientos noventa dólares de los Estados Unidos de América (\$52,290.00), provenientes de cánones de arrendamiento de un bien inmueble. Por lo tanto, es procedente declarar la legalidad de la multa.” *Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 192-2012, fecha de la resolución: 03/01/2020*

## DELEGACIÓN DE COMPETENCIA

LA COMPETENCIA ES LA CAPACIDAD DE ACTUACIÓN DADA POR LEY A UN ÓRGANO ADMINISTRATIVO

“4. Sentado lo anterior y, además, verificado que ha sido el cumplimiento de los presupuestos procesales para el acceso a la jurisdicción contencioso administrativa, entre otros, el agotamiento de la vía administrativa y la presentación de la demanda dentro del plazo legal; esta Sala determinará si, en el presente caso, el vicio de nulidad relativa arriba precisado (incompetencia jerárquica del Jefe del Departamento Nacional de Organizaciones Sociales para emitir el acto cuestionado), efectivamente concurre.

*i.* La competencia es la capacidad de actuación dada por ley a un órgano administrativo, estableciendo por ella la extensión de sus límites para adoptar decisiones o ejecutar actuaciones materiales. De ahí que esta investidura legal sea considerada como la expresión máxima del principio de legalidad y como una garantía para los particulares de que los funcionarios públicos actuarán, solamente, de acuerdo a las facultades concedidas con anterioridad.

Se reconocen, en principio, tres clases de competencia administrativa: (a) material, que se refiere al ámbito objetivo de actuación, verbigracia: turismo, deporte, telecomunicaciones, entre otras; (b) jerárquica, que viene dada por el rango superior o inferior de los funcionarios que la ejercen; y, (c) territorial, que se manifiesta en la aplicación de la actividad administrativa en una determinada circunscripción.

Es importante acotar que la competencia del órgano administrativo se instituye como una premisa necesaria de validez que, en principio, es improrrogable.

Ahora bien, tal como se destacó en párrafos precedentes, mientras la incompetencia material y territorial es constituyente de un vicio de nulidad radical, es decir, insubsanable y requiere la eliminación del acto contrario a derecho; la incompetencia jerárquica, por su parte, solo determina la anulabilidad o nulidad

relativa del acto administrativo, ello, en atención a que el superior jerárquico puede subsanar el vicio y convalidar el acto dictado por el inferior incompetente conservando, de esta manera, el acto administrativo y sus efectos jurídicos.”

LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DICTADOS EN VIRTUD DE LA DELEGACIÓN NO SE ATRIBUYEN AL ÓRGANO QUE LOS DICTA, SINO QUE SE IMPUTAN AL ÓRGANO DELEGANTE

“*ii*. En la dinámica que resulta de la redistribución de competencias o de la reorganización de la estructura administrativa, se pone de manifiesto la figura de la *delegación de competencias*, mediante la cual se confiere el ejercicio de una potestad a un órgano jerárquicamente subordinado, con el objeto de mejorar la eficacia y descargar de trabajo a los órganos superiores.

Pues bien, por la delegación de competencia, el órgano delegante ya no puede ejercer la potestad de la que es titular. Sin embargo, los actos administrativos dictados en virtud de la delegación no se atribuyen al órgano que los dicta, sino que se imputan al órgano delegante, ello, en virtud que el titular de la competencia sigue siendo el superior jerárquico de aquel, a quien se le atribuyen los efectos derivados de la actuación administrativa.

Cabe mencionar que, para la organización administrativa centralizada de nuestro país, el órgano titular de una competencia ha de estar habilitado, por norma expresa, para delegar la potestad encomendada, ha de indicarse expresamente esta circunstancia en el acuerdo de delegación y publicarse en el Diario Oficial. Por su parte, el funcionario delegatario debe relacionar en las actuaciones administrativas que ejecute, la calidad por la que actúa y debe insertar los datos relevantes de la respectiva publicación en el Diario Oficial (artículo 68 del Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo).

*iii*. La anterior teorización resulta importante para el presente caso pues, tal como se relacionó *supra*, el artículo 22 de la LOFSTPS otorga a la Dirección General de Trabajo del Ministerio de Trabajo y Previsión Social, la competencia para inscribir o registrar las actividades concernientes a las organizaciones sindicales.

Así, la actividad administrativa de inscribir una nómina de junta directiva sindical corresponde, originalmente y por ley, a dicha dirección, específicamente a su Director, y no al Jefe del Departamento Nacional de Organizaciones Sociales.

La Dirección General de Trabajo del Ministerio de Trabajo y Previsión Social es la autorizada y obligada de recibir y tramitar todas las solicitudes de inscripción, ciñéndose a verificar que las mismas cumplan con los requisitos establecidos en el Código de Trabajo y en los estatutos de los entes sindicales respectivos.

Lo afirmado no implica que la Dirección General de Trabajo no pueda valerse de órganos administrativos adscritos al referido ministerio y de rango inferior (verbigracia, el Jefe del Departamento Nacional de Organizaciones Sociales), para tramitar y diligenciar los procedimientos administrativos con el objeto de optimizar los recursos y mejorar el desempeño de la potestad encomendada.

Ahora, es importante puntualizar que los actos que se emitan por acuerdo de delegación han de ser suscritos por el órgano delegatario; empero, de no existir dicho acuerdo, los actos administrativos que decidan la situación jurídica de los administrados deberán ser suscritos por el órgano titular de la competencia.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 228-2016, fecha de la resolución: 11/02/2020*

## DENEGACIÓN PRESUNTA

### REQUISITOS DE CONFIGURACIÓN

“La ausencia de respuesta de la Administración Pública, ha sido jurizada [artículo 3 letra b) de la LJCA] en el sentido que, por medio de la técnica de, la ficción legal, otorga una respuesta negativa al administrado ante su ausencia real.

La configuración de esa denegación presunta exige, en todo caso, el cumplimiento de los siguientes requisitos: (i) la existencia de una petición dirigida al funcionario competente, (ii) la ausencia de decisión o de su notificación; y, (iii) el transcurso del plazo establecido en el artículo 3 letra b) de la LJCA.

La anterior delimitación permite establecer que la denegación presunta posee como elemento esencial la ausencia de respuesta o de notificación, misma que, vale decir, es uno de los requisitos fundamentales para su configuración.”

### FINALIDAD

“Por ello, la finalidad de la denegación presunta es habilitar al administrado para acudir a la vía jurisdiccional y, concretamente, someter al control de la Sala de lo Contencioso Administrativo, no la falta de respuesta de la Administración, sino la ficción legal que se ha configurado, es decir, la denegación de lo pedido.

En este sentido, siempre que se configura legalmente una denegación presunta es porque la Administración no ha notificado respuesta sobre lo pedido por el administrado; de tal forma que el efecto de dicha figura no consiste en habilitar la impugnación judicial para obtener una respuesta, sino, en acceder a la vía jurisdiccional para comprobar, ante esta Sala, el cumplimiento de los todos los requisitos legales para obtener una decisión favorable a lo que fue pedido a la Administración.

Lo anterior nos permite concluir que, un sujeto de derecho que no ha obtenido contestación sobre una petición planteada ante la Administración y que pretende tutelar su derecho a que la Administración le responda, no puede deducir dicha pretensión ante esta Sala, ello, por lo siguiente:

a. El derecho de petición es de rango constitucional, en ese sentido, la tutela del mismo, por su naturaleza, corresponde a la Sala de lo Constitucional de esta Corte.

b. De conformidad con el artículo 2 de la LJCA, esta Sala tiene la competencia para conocer las controversias que se suscitan en relación con la legalidad de los actos de la administración pública incluyendo los actos administrativos

presuntos–, concretamente, desde la óptica de la legislación infraconstitucional de carácter administrativo, cuando así lo permita la naturaleza de la materia controvertida, quedando, por consiguiente, fuera del ámbito del orden de la jurisdicción contencioso administrativa el conocimiento de las violaciones a derechos constitucionales de manera exclusiva.

En repetidas ocasiones este Tribunal ha sostenido que el orden contencioso administrativo se instituye como una jurisdicción especializada en razón de la materia, en consecuencia, resulta necesario que la impugnación se fundamente en transgresiones al ordenamiento jurídico infraconstitucional, es decir, a leyes secundarias, reglamentos, ordenanzas o demás normativa emitida por la Administración Pública.

En este sentido, se ha establecido que «(...) *Si bien la Constitución, como primera y máxima norma, puede respaldar el funcionamiento jurídico de la pretensión, y naturalmente es tomada en cuenta por este Tribunal para la aplicación e interpretación de la normativa secundaria –e incluso para hacer uso del control difuso de constitucionalidad conforme el artículo 185 de la Constitución – la impugnación de los actos no puede centrarse únicamente en violaciones a la Constitución»* (Resoluciones interlocutorias del 26/1/2001, referencia 140-R-2001; y 26/VI/2007, referencia 196-2006).

*iv.* En suma y en lo que importa al presente caso, a pesar que la demandante identifica al “*derecho de recurrir*” como la categoría jurídica conculcada en su esfera jurídica particular y, hasta, denota que, como consecuencia de esa conculcación, le causa “*incertidumbre jurídica*” por la falta de respuesta y se ve modificado en su situación jurídico tributaria de insolvente; lo que en realidad plantea es la vulneración de su derecho de petición *per se*.

No obstante, esa ausencia de respuesta ha sido del todo satisfecha por el legislador quien, por medio de la ficción legal establecida en el artículo 3 letra b) de la LJCA, garantiza la *seguridad jurídica* al regular la consecuencia de la actitud silente de la Administración Pública en el sentido que debe entenderse, cumplido los presupuestos legales *supra*, la denegación de la petición.

Para el particular, ha sido satisfecha la pretensión de apelación al entenderse la presunta respuesta negativa de la Administración Tributaria Municipal de San Vicente y, con ello, garantizar el acceso a la Jurisdicción Contencioso Administrativa.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 418-2017, fecha de la resolución: 09/01/2020*

## DERECHO A LA ESTABILIDAD LABORAL

### DERECHO AL TRABAJO OBJETIVO Y SUBJETIVO

“**A.** El derecho al trabajo es el conjunto de principios y normas jurídicas que regulan la relación, entre trabajador y Estado. Las leyes en materia laboral se encargan de normar la actividad humana, lícita prestada por un trabajador, con relación de dependencia a un empleador a cambio de una contraprestación.

El derecho de trabajar es -por una parte- la facultad que poseen los individuos de elegir la actividad que les servirá de medio de subsistencia y -por otra- el derecho subjetivo de todo trabajador, con relación de sujeción, de reclamar al empleador el cumplimiento de las prestaciones y garantías.”

#### CONSIDERACIONES JURISPRUDENCIALES

“La Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, respecto al derecho de estabilidad laboral refiere *«...la jurisprudencia de esta Sala –sentencias de 11 de junio de 2010 y 4 de febrero de 2011, amparos 307-2005 y 66-2009, respectivamente– ha establecido que el derecho a la estabilidad laboral implica el derecho del empleado a conservar un trabajo o empleo, el cual puede invocarse cuando concurren a su favor circunstancias como las siguientes: que subsista el puesto de trabajo, que el trabajador no pierda su capacidad física o mental para desempeñar el cargo, que se desempeñe con eficiencia, que no se cometa falta grave que la ley considere como causal de despido, que subsista la institución para la cual se presta el servicio y que, además, el puesto o cargo no sea de aquellos que requieran de confianza, ya sea personal o política.*

*Así, se ha establecido que pese a ser un derecho reconocido constitucionalmente, no significa que respecto de este no pueda verificarse una privación, ya que la Constitución no puede asegurar su goce a aquellos empleados que hayan dado motivo para decidir su separación del cargo; por ende, la estabilidad laboral se ve interrumpida o afectada legítimamente, cuando concurre algún motivo que dé lugar a la separación del cargo que se desempeñe, con el consiguiente procedimiento en el que se acredite la falta cometida».* [Sentencia de Amparo referencia 470-2017 de las nueve horas y veintidós minutos del día seis de febrero de dos mil diecinueve].”

#### DERECHO AL TRABAJO NO ES ABSOLUTO CUANDO SE INCUMPLE CON LAS OBLIGACIONES

“**B.** Como base de lo antes expresado se colige que el demandante es sujeto de derechos y deberes, los cuales debe cumplir en el desarrollo de sus actividades, de eso se encargan las normas secundarias que regulan las conductas y determinan las sanciones en las que puede incurrir cualquier persona que no cumpla con el buen desarrollo laboral; sin embargo, del análisis del caso en estudio, se observa que la autoridad al fallar con la destitución del impetrante, es por la infracción cometida por el administrado, tipificada como falta muy grave en el artículo 9 numeral 3, en relación al artículo 12 inciso final, ambas normativas de la LEDIPOL que sustentaba su decisión.

El derecho al trabajo no es absoluto cuando se incumple con las obligaciones, en este caso, el agente policial mostró una conducta reprochable, tipificada en la normativa legal como infracción administrativa muy grave contemplada en el artículo 9 numeral 3 de la LEDIPOL consistente en *«...No presentarse al lugar de trabajo o sector de responsabilidad donde presta su servicio sin causa justificada, por más de cuarenta y ocho horas»*, se cuenta para constancia de

ello en el expediente administrativo, informe de la fecha desde que se ausentó de su trabajo el agente JAHH sin justificación legal alguna (fs. 3); notificación al demandante de apertura del procedimiento disciplinario por la atribución de la falta muy grave tipificada en el artículo 9 numeral 3 de la LEDIPOL, (fs. 11); memorando por medio del cual se informa que el demandante se presentó el trece de octubre de dos mil catorce, a las oficinas policiales donde laboraba, (fs. 31); acta en la cual se hace constar que el trece de octubre de dos mil catorce se presentó al trabajo el agente JAHH con el fin de recuperar su puesto laboral, y que además, se dejó constancia que éste se encontraba ausente del trabajo desde el diecisiete de agosto de dos mil catorce, documento que fue suscrito por el mismo demandante, (fs. 33) y por haber el impetrante realizado conducta tipificada en la normativa arriba señalada, cuya sanción es la destitución del cargo, es que se procedió a la misma.”

#### AUSENCIA DE VULNERACIÓN A LA ESTABILIDAD LABORAL POR EXISTIR EL PROCEDIMIENTO LEGAL QUE AMPARA LA DESTITUCIÓN DEL CARGO

“En consecuencia, esta Sala determina que no se violentó el derecho antes expresado por las autoridades demandadas por existir el procedimiento legal que ampara el fallo de las mismas, por tal razón la destitución del cargo del demandante es legítima.

Por otra parte, en cuanto a que alegó el actor que se le pudo aplicar una sanción menos gravosa a la destitución de su cargo, cabe decir, que conforme a la infracción cometida por éste, y al constar en el expediente administrativo que el actor se ausentó de su trabajo desde el diecisiete de agosto de dos mil catorce y se reincorporó al mismo, el trece de octubre de ese año, es decir estuvo en abandono de su trabajo por cincuenta y siete días consecutivos, por lo que se cumple con haberse ausentado por más de ocho días consecutivos, de conformidad con el artículo 12 inciso final de la LEDIPOL «...[e]n los casos de las infracciones señaladas en (...) [el numeral] 3) del artículo 9, cuando el infractor se ausente o no se presente al lugar de trabajo o sector de responsabilidad, por más de ocho días consecutivos, la sanción a imponer será la de destitución...» (resaltado propio), significa que el legislador para este tipo de infracciones, determinó una consecuencia jurídica **única**: la destitución, por lo que es de suyo, que dicha sanción no admite graduaciones.

Al respecto de la aplicación del artículo 13 de la LEDIPOL, que determina los criterios de dosimetría punitiva, la Sala de lo Constitucional, se pronunció en la inconstitucionalidad 18-2008 de las doce horas con veinte minutos del día veintinueve de abril de dos mil trece, refiriendo: «... *la virtualidad del art. 13 de la misma ley, en cuanto al historial de servicio, se verifica como dato relevante –más no el único, ni de aplicación automática– para graduar la sanción a imponer, **en caso de verificarse una infracción administrativa distinta y autónoma...***». Empero, como se estableció en el párrafo supra, la sanción para ausentarse del trabajo por más de ocho días consecutivos, es la destitución; siendo que en este caso la ausencia fue por **cincuenta y siete** días consecutivos.

En conclusión, se considera que no se verifican los motivos de ilegalidad en cuanto a la conculcación del derecho a la estabilidad laboral.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 197-2015, fecha de la resolución: 21/12/2020*

## DERECHO DE ASCENSO

OPORTUNIDAD DE LOS TRABAJADORES PARA OCUPAR PLAZAS EN CATEGORÍAS SUPERIORES, PUEDE OTORGARSE AL CUMPLIR TODOS LOS REQUISITOS DESARROLLADOS POR LA NORMATIVA APLICABLE

“Corresponde ahora conocer sobre la supuesta vulneración al derecho de ascenso. La demandante asevera que: “(...) *el derecho al ascenso no debe considerarse garantizado con el simple hecho de permitir una postulación o someterse a ciertas evaluaciones, sino que debe de ir más allá y considerarse plenamente garantizado en cuanto al desarrollo de un debido proceso tanto en la realización de las pruebas como en la evaluación de las mismas*” (folio 14).

El derecho de ascenso es la oportunidad de los trabajadores para ocupar plazas en categorías superiores. Por supuesto, el derecho de ascenso a un grado específico puede otorgarse si se han cumplido todos los requisitos desarrollados por la normativa aplicable.

Para el caso en estudio, los Decretos Legislativos 560 y 707 estaban encaminados a viabilizar de manera excepcional el ascenso para los miembros que ingresaron a la institución policial hasta la promoción cincuenta y siete del nivel básico. El artículo 7 del Decreto 560 estableció una serie de requisitos entre los que se encontraba aprobar las pruebas de conocimientos policiales, la física y la psicotécnica, con las que se pretendió buscar un perfil en el aspirante para ejercer funciones y responsabilidades policiales de mayor complejidad.

En el presente caso, la señora MDP pretendió acogerse a los Decretos número 560 y 707, emitidos por la Asamblea Legislativa, presentando su solicitud de aspirante a la promoción interna de la PNC para el grado de subinspector, y así acompañó a la solicitud los documentos requeridos.

Como resultado del procedimiento de selección, la autoridad demandada emitió la resolución del tres de septiembre de dos mil doce, en la cual se declaró a la señora MDP no apta para someterse al curso de ascenso de subinspector, ya que no aprobó la prueba psicotécnica, por haber fallado en el test de personalidad, -es preciso aclarar que la prueba psicotécnica únicamente calificaba los resultados como apto y no apto; es decir no se determina una nota específica- y tampoco la prueba de conocimientos policiales, en esta última prueba obtuvo la nota de cuatro punto cuatro.

La autoridad demandada expresó que el Decreto Legislativo número 560, reformado por el Decreto Legislativo número 707, únicamente reguló en el artículo

7 letra a) que los aspirantes al curso de ascenso a la categoría de subinspector, deberán aprobar cada una de las siguientes fases que se establecen, entre ellas la de concurso que comprende una prueba de conocimientos policiales, física y psicotécnica. En ese sentido, el Director General Policía Nacional Civil, en las indicaciones para la recepción de solicitudes de sargentos que no posean título profesional universitario para optar a la categoría de subinspector, dispuso *“Las fases de concurso comprenden tres pruebas selectivas, que serán aplicadas por el Departamento de Convocatoria y Selección de la Academia Nacional de Seguridad Pública, éstas son: a) prueba psicotécnica, b) prueba física y c) prueba de conocimientos policiales”*. Se estableció también que el Tribunal de Ingresos y Ascensos de la Policía Nacional Civil definiría las fechas de ejecución de las referidas pruebas, ya que no se determinaron en su momento los mecanismos para que estas pruebas se ejecuten, y, adicionalmente, se indicó la entidad encargada de realizar las evaluaciones.

Tal como se mencionó, fueron las pruebas psicotécnica y de conocimientos policiales las reprobadas por la señora MDP, con relación al resultado de la prueba psicotécnica, los resultados de las evaluaciones de esta prueba concluyeron en la calificación de no apto -es preciso señalar que ésta prueba clasificada únicamente a los aspirantes evaluados como “apto” y “no apto” en el proceso de selección, sin establecer una nota específica- y el resultado de la prueba de conocimientos policiales fue de cuatro punto cuatro, en siendo éstas el objeto principal por el que considera que el acto es ilegal.

Los Decretos Legislativos números 560 y 707 tenían como objeto que los sargentos que no poseían título universitario tuvieran la oportunidad de ascender a la categoría de subinspector. En ese sentido, todos los aspirantes debían someterse al procedimiento de selección normal, al igual que los que tenían título universitario; y, como se puede observar en el acta del dos de julio de dos mil doce, la señora GEMDP fue tomada en cuenta como aspirante al procedimiento para ser subinspector (folios del 6 al 11 del expediente administrativo).

Fue en el procedimiento de selección que la parte actora no aprobó la evaluación psicotécnica al obtener la calificación de no apta y en la prueba de conocimientos policiales obtuvo una nota de cuatro punto cuatro, estos resultados le impidieron continuar en el procedimiento de selección por el motivo que no aprobó dos de las tres pruebas establecidas en el mismo. Esto según consta en el acta \*\*\*/2012, del tres de septiembre de dos mil doce.

Como ya se mencionó en los párrafos anteriores, los resultados de las evaluaciones condujeron a la Administración Pública a declarar como no apta a la demandante para seguir en el procedimiento de selección al grado de subinspector; en consecuencia, luego de realizar un análisis de todo lo acontecido en el procedimiento administrativo y observar los resultados obtenidos tanto en las pruebas psicotécnicas como en la prueba de conocimientos policiales se puede concluir que, no se le puede imputar al Tribunal de Ingresos y Ascensos de la

Policía Nacional Civil la vulneración al derecho de ascenso, ya que, la parte actora no continuó en el proceso de selección por el motivo que ella no aprobó las pruebas requeridas.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 39-2013, fecha de la resolución: 21/12/2020*

## DETERMINACIÓN OFICIOSA DEL TRIBUTO

VULNERACIÓN AL DERECHO DE DEFENSA, ANTE INEXISTENCIA DE PRUEBA QUE INFIERA UN PROCEDIMIENTO QUE PRECEDA A LA DETERMINACIÓN OFICIOSA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

“ii. Establecidas las anteriores premisas normativas, esta Sala considera necesario analizar las actuaciones acaecidas en sede administrativa.

En lo que importa al presente caso, no consta en el expediente administrativo remitido por las autoridades demandadas, ni en el expediente judicial del presente proceso, alguna documentación -al margen de la resolución emitida el siete de junio de dos mil diecisiete, por la Jefa de Cuentas Corrientes de la Alcaldía Municipal de San Vicente (que en certificación notarial corre agregada a folios 43 y otros estados de, cuenta)- que denote, directa o indirectamente, alguna actividad de la Administración Tributaria Municipal de San Vicente que previamente se haya realizado para determinar los tributos contenidos en el acto administrativo cuestionado.

Establecido lo anterior, la Administración Tributaria Municipal de San Vicente no cumplió con el «*PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO MUNICIPAL*» regulado en el Capítulo III de la LGTM.

Así, en virtud de la inexistencia de prueba que, por lo menos, infiera la existencia de un procedimiento que preceda a la determinación oficiosa de la obligación tributaria contenida en la resolución emitida el siete de junio de dos mil diecisiete, por la Jefa de Cuentas Corrientes de la Alcaldía Municipal de San Vicente (folios 43); en el presente caso se vulneró el derecho de defensa de CAJA DE CRÉDITO DE SAN VICENTE, SOCIEDAD COOPERATIVA DE RESPONSABILIDAD LIMITADA DE CAPITAL VARIABLE y, consiguientemente su derecho de propiedad

Consecuentemente, la omisión total del procedimiento antedicho torna ilegal el acto administrativo impugnado y emitido por la Jefa de Cuentas Corrientes de la Alcaldía Municipal de San Vicente.

Como corolario de la ilegalidad *supra*, también es ilegal el acto denegatorio presunto del Concejo Municipal de San Vicente que contestó negativamente el recurso de apelación interpuesto por la actora y, por ende, confirmó, también presuntivamente, la determinación oficiosa hecha por Jefa de Cuentas Corrientes de la Alcaldía Municipal de San Vicente sin procedimiento previo.

De ahí que, el Concejo Municipal aludido, al confirmar la actuación de la referida Jefa, también transgredió el derecho de defensa, con trascendencia en el patrimonio de la sociedad demandante.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 418-2017, fecha de la resolución: 09/01/2020*

## DIRECCIÓN GENERAL DE TRABAJO DEL MINISTERIO DE TRABAJO Y PREVISIÓN SOCIAL

### COMPETENCIA PARA LA INSCRIPCIÓN O REGISTRO DE ORGANIZACIONES SINDICALES

“3. La LOFSTPS fue creada para modernizar la estructura interna del Ministerio de Trabajo, a fin de dotarlo de un rol protagónico en la búsqueda de la armonización de las relaciones empleado-empendedor.

Así, el artículo 1 de la referida ley establece: «*La presente Ley determina el ámbito y composición del sector trabajo y previsión social; la competencia, funciones y estructura orgánica del Ministerio de Trabajo y Previsión Social; y su vinculación con las instituciones pertenecientes a dicho sector*».

*i.* En el desarrollo del mismo cuerpo normativo el legislador determinó que el Ministerio de Trabajo y Previsión Social es la Secretaría de Estado rectora de la administración pública del trabajo y le corresponde formular, ejecutar y supervisar la política sociolaboral del país.

Así mismo, corresponde a dicha cartera de Estado las siguientes actividades: formular, ejecutar y supervisar las políticas de relaciones laborales; inspección del trabajo; seguridad e higiene ocupacional, medio ambiente de trabajo; previsión y bienestar social; migraciones laborales; entre otras (artículos 5 y 7 de la LOFSTPS).

Resaltando sus funciones específicas, el artículo 8 prescribe que «(...) *el Ministerio de Trabajo y Previsión Social: (...) b) facilitar[á] la constitución de las organizaciones sindicales (...)*».

Correlativamente, el artículo 9 del mismo cuerpo normativo instituye que el Ministerio de Trabajo y Previsión Social se rige bajo la siguiente estructura orgánica: «(...) **a) Nivel Superior:** - Ministro; - Viceministro. **b) Órgano de Auditoría y Control:** - Oficina de Auditoría y Control Interno; **c) Órganos Consultivos:** - Consejo Superior del Trabajo; - Consejo Nacional de Salario Mínimo; y, - Comisión Consultiva. **d) Órganos de Asesoramiento:** - Asesoría Técnica; - Oficina de Coordinación y Desarrollo Institucional; - Oficina de Asesoría Jurídica; - Oficina de Estadísticas e Informática; - Oficina de Prensa y Relaciones Públicas; e - Instituto de Estudios del Trabajo. **e) Órganos de Línea o Ejecución: Centrales:** - Dirección General de Trabajo; - Dirección General de Inspección de Trabajo; - Dirección General de Previsión Social; - Dirección Administrativa; - Dirección de Relaciones Internacionales de Trabajo. **f) Oficinas Regionales:** - Oficinas Regionales de Trabajo e Inspección, y de Previsión Social y empleo (...)

 (el subrayado es propio).

Ahora, en cuanto a la Dirección General de Trabajo, el artículo 22 de la LOFSTPS establece, en lo relevante: «*Son funciones de la Dirección General de Trabajo: (...) b) Facilitar la constitución de organizaciones sindicales y cumplir con las funciones que el Código de Trabajo y demás leyes le señalan en cuanto a su régimen y registro (...)*» (el subrayado es propio).

*ii.* De las normas transcritas, y en especial del artículo 22, se advierte la atribución abstracta, a la Dirección General de Trabajo del Ministerio de Trabajo y Previsión Social, de la competencia referente a la inscripción o registro de organizaciones sindicales (actividad de control y registro).

Conforme con la potestad encomendada, la autoridad administrativa antedicha está en la obligación de recibir y tramitar todas las solicitudes de inscripción de juntas directivas de los sindicatos, federaciones y confederaciones, ciñéndose a verificar que las solicitudes cumplan con los requisitos establecidos en el Código de Trabajo y en los estatutos de los entes sindicales respectivos.”

#### NO TODO TIPO DE INCOMPETENCIA PRODUCE UNA NULIDAD DE PLENO DERECHO

“Ahora, en lo que importa al presente proceso, el acto administrativo impugnado fue suscrito por el Jefe del Departamento Nacional de Organizaciones Sociales.

Esta autoridad administrativa, según la estructura orgánica del Ministerio de Trabajo y Previsión Social, se ubica en un nivel jerárquico inferior de la Dirección General de Trabajo quien, a su vez, se encuentra, en un nivel jerárquico inferior del Ministro y Viceministro de Trabajo y Previsión Social, tal como lo establece el artículo 9 de la normativa en estudio.

En este orden de ideas, dado que el Jefe del Departamento Nacional de Organizaciones Sociales está adscrito a la Dirección General de Trabajo del Ministerio de Trabajo y Previsión Social (entidad con la competencia para registrar y controlar las inscripciones de juntas directivas sindicales), su eventual incompetencia para emitir tal acto no sería “*material*”—causal de nulidad de pleno derecho— sino “*jerárquica*”.

En este punto debe recordarse que, no todo tipo de incompetencia produce una nulidad de pleno derecho, sino que, como ya se estableció, la doctrina y la jurisprudencia son coincidentes en reducir tal vicio insubsanable a la falta de competencia *material* o territorial; excluyéndose la incompetencia jerárquica o funcional.

En ese sentido, esta Sala advierte que el argumento de la parte actora relativo a la ausencia de una potestad para emitir el acto administrativo impugnado, respecto del Jefe del Departamento Nacional de Organizaciones Sociales, no se encuadra, formalmente, en el supuesto de nulidad de pleno derecho antedicho, al tratarse de una incompetencia jerárquica, en el contexto organizativo interno del Ministerio relacionado *supra*. Por el contrario, tal vicio, en el caso de comprobarse su concurrencia, constituiría una «nulidad relativa». [...]”

LA FALTA DE COMPETENCIA JERÁRQUICA ACARREA NULIDAD RELATIVA DEL ACTO ADMINISTRATIVO, POR VIOLACIÓN A PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA

“iv. En lo que importa al presente proceso, la resolución de las ocho horas del veintiocho de enero de dos mil dieciséis, mediante la cual se: «(...) *INSCRIBIÓ la nómina de la Junta Directiva del [SUTC], la cual fue electa el día dieciséis de enero del año dos mil dieciséis, para el ejercicio que inició el día veintiséis de enero del año dos mil dieciséis, y que (...) [finalizó] el día veinticinco de enero del año dos mil diecisiete (...)*» (folio 29 del expediente administrativo); constituye un acto de inscripción sindical cuya emisión, tal como se ha concluido anteriormente, corresponde a la Dirección General de Trabajo del Ministerio de Trabajo y Previsión Social.

No obstante, la referida resolución ha sido suscrita por el Jefe del Departamento Nacional de Organizaciones Sociales, un inferior jerárquico de la Dirección General de Trabajo del Ministerio de Trabajo y Previsión Social.

En consecuencia, la autoridad demandada no se encontraba habilitada, de origen, para inscribir la nómina de la Junta Directiva General del SUTC, tal como lo ha sostenido la parte actora.

Esta Sala precisa puntualizar que, en la demanda, la parte actora ha sido categórica en sostener que el Jefe del Departamento Nacional de Organizaciones Sociales «*actúo [con] base al ejercicio de un poder no atribuido previamente por ley*» (folio 06 vuelto) y «*sin una atribución legal previa de potestades*» (folio 15 frente).

Frente a tal afirmación, debe destacarse que la autoridad demandada no ha acreditado ante esta Sala, con elementos de prueba idóneos, que en efecto contaba con la habilitación legal para emitir el acto administrativo de inscripción de una junta directiva sindical. En otro sentido, ni siquiera ha intentado acreditar una legítima actuación con la presentación de un acto o acuerdo de delegación, a tal fin.

Al respecto, el artículo 321 del Código Procesal Civil y Mercantil —de aplicación supletoria al presente caso por disposición del artículo 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa—, establece que “*La carga de la prueba es exclusiva de las partes*”.

En este punto debe señalarse que el argumento de la parte actora se afina en la inexistencia de habilitación legal de la autoridad demandada para emitir el acto impugnado, argumento que se corrobora con la verificación de la norma sectorial que atribuye la competencia respectiva, es decir, el artículo 22 de la LOFSTPS que establece: «*Son funciones de la Dirección General de Trabajo: (...) b) Facilitar la constitución de organizaciones sindicales y cumplir con las funciones que el Código de Trabajo y demás leyes le señalan en cuanto a su régimen y registro (...)*» (el subrayado es propio).

Frente a tal determinación, la autoridad demandada (el Jefe del Departamento Nacional de Organizaciones Sociales) no proporcionó, en esta sede judicial, prueba documental alguna de la habilitación para emitir el acto administrativo de inscripción de junta directiva del SUTC, verbigracia, un acuerdo de delegación.

Así mismo, esta Sala ha examinado el expediente administrativo del caso y no se advierte en el mismo un acuerdo de delegación de potestades ni un acto administrativo mediante el cual se haya convalidado la actuación ejecutada por el referido Jefe del Departamento Nacional de Organizaciones Sociales.

De ahí que, la infracción al ordenamiento jurídico por la falta de competencia jerárquica advertida acarrea, en el presente caso, la nulidad relativa del acto administrativo impugnado, ello, por violación a los principios de legalidad y seguridad jurídica; y así ha de declararse en el fallo de esta sentencia.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 228-2016, fecha de la resolución: 11/02/2020*

## DIRECTIVOS SINDICALES DEL REGISTRO NACIONAL DE PERSONAS NATURALES

### NECESARIA MOTIVACIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO QUE REGULE LA SITUACIÓN JURÍDICA DE LAS LICENCIAS DE LOS DIRECTIVOS SINDICALES

“*i.* El deber de motivar las decisiones administrativas, para el presente caso, se circunscribe al hecho que la autoridad demandada plasme de manera clara y suficiente, en su actuación administrativa, los elementos fácticos y jurídicos a partir de los cuales considera que la medida adoptada es conforme con los objetivos generales y específicos de la institución pública y garantiza, a su vez, los derechos de asociación de los empleados que ostentan la dirección de la asociación sindical formada en el seno del RNPN.

Como se señaló en parágrafos anteriores, la actividad reguladora de los permisos sindicales implica el establecimiento de un mecanismo que viabilice el ejercicio del derecho fundamental de asociación, atendiendo a criterios de *necesidad, razonabilidad y proporcionalidad.*

De ahí que, sea la adopción de estos criterios los que deben quedar evidenciados en la emisión del acto administrativo que regule la situación jurídica de las licencias de los directivos sindicales de una institución pública.

En el presente caso, consta a folios 40 del expediente judicial, el acuerdo de presidencia identificado como PRE 02/2017, de fecha diez de enero de dos mil diecisiete, el cual literalmente dice: [...]

Del acto administrativo transcrito, esta Sala advierte, que la Presidenta de la Junta Directiva del RNPN invocó con suficiencia la *necesidad* de regular los permisos o licencias sindicales que deberían gozar los miembros de la Junta Directiva del STRNPN. Asimismo, proporcionó los fundamentos jurídicos y jurisprudenciales que habilitaban a dicha autoridad administrativa la adopción de la actuación administrativa.

Sin embargo, de la lectura del acuerdo de presidencia PRE 02/2017, de fecha diez de enero de dos mil diecisiete, no es posible identificar la adopción de los criterios de *razonabilidad y proporcionalidad* en el establecimiento de las horas estipuladas para que los directivos sindicales pudieran reunirse a fin de realizar las funciones de defensa de los derechos de los trabajadores.

Si bien, se deja al arbitrio del STRNPN la designación del día de la semana para la celebración de la reunión de Junta Directiva, no existe una ponderación de los motivos que justifiquen la razonabilidad de las horas acordadas.

*ii.* Tal como se precisó *supra*, el otorgamiento y límite de los permisos o licencias sindicales no constituye por sí, una restricción al derecho a la libertad sindical, sino por el contrario, debe considerarse, como un mecanismo que potencia su ejercicio y desarrollo.

Así, con el objeto de garantizar el derecho de asociación sindical y la prestación del servicio público, las instituciones administrativas pueden instaurar un régimen de licencias o permisos sindicales que posibilite a los sindicatos gestionar su administración y velar por la defensa de sus intereses. Estableciendo de esta manera un equilibrio justo que funda límites *necesarios, razonables y proporcionales*.

Ciertamente, el ejercicio de las acciones tendientes a la efectividad del derecho colectivo del trabajo son amplias, complejas y dinámicas; caracteres que, de origen, permiten entender que la fijación de determinado número de horas, como permiso a un directivo sindical, siempre va a constituir, *formalmente*, un límite al ejercicio de su actividad. En este sentido, la autoridad respectiva está obligada a motivar, exhaustivamente, la concesión de un permiso sindical y su reducción a cierto número de horas, previsión necesaria que permitirá, no solo el control de la ponderación de intereses hecho por la autoridad pública que sustenta su decisión, sino, también, los parámetros de razonabilidad y proporcionalidad aplicados. Ergo, la fijación de un número de horas como permiso sindical, sin motivación particular alguna, es una decisión arbitraria.

Entendemos, entonces, que no basta la sola emisión de un permiso por horas, a favor de los miembros que ostenten la dirección de una organización sindical, para que realicen sus actividades protegidas por la ley. Por el contrario, es necesario que la autoridad administrativa explique y justifique cómo ha llegado a la conclusión que un determinado número de horas a la semana se ajusta, por una parte, a las actividades y necesidades de la organización sindical, y por otra, a las características y circunstancias relevantes de la institución pública en cuanto a la constancia, permanencia y estabilidad del servicio público que presta. Esto requiere una motivación especial que deje en evidencia una adecuada ponderación y equilibrio de intereses.

A manera ilustrativa, en el presente caso la emisión de un permiso sindical, por horas, tendría que poseer una valoración expresa, entre otros hechos, de: las delegaciones del RPNP en cada uno de los departamentos y municipios del país; las reuniones en cada una de esas delegaciones a las que tengan que asistir los directivos sindicales de la sede central; y, la distancia entre tales delegaciones y la sede del STRNPN. Adicionalmente, deben incluirse en esta valoración, las necesidades de la actividad laboral del RPNP en cuanto a la constancia, permanencia y estabilidad del servicio público que presta, y cualquier otro factor laboral adicional que sea trascendental a la actividad ordinaria de la institución.”

## ILEGALIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO POR FALTA DE MOTIVACIÓN EN RELACIÓN AL NÚMERO DE HORAS DE PERMISOS

“Solo así, los destinatarios de un permiso sindical pueden tener conocimiento pleno de las razones que condujeron a la Administración a determinada conclusión; información indispensable para el ejercicio de sus derechos y, además, para reforzar las exigencias de buena administración y de objetividad en el proceder de las autoridades públicas.

Ahora, un permiso sindical es, en estricto sentido, un acto administrativo. Es necesario acotar, entonces, que la motivación es un elemento formal de todo acto administrativo, principalmente de aquellos que implican limitantes y restricción de derechos. En este sentido, la motivación implica, en buena parte, legitimidad en el ejercicio de la potestad respectiva. Sin ella, el acto administrativo del que se trate, carece de un elemento esencial de validez.

Dicho esto, este Tribunal advierte que, si bien la actuación administrativa controvertida no es un acto que restrinja tajantemente el derecho a la libertad sindical, éste, ineludiblemente, fija ciertos límites al ejercicio de la actividad sindical de los directivos del STRNPN. De ahí que, la motivación del acto administrativo objeto de estudio se disponga como un elemento legitimante del mismo.

En síntesis, de la lectura y análisis del acuerdo de presidencia PRE 02/2017, de fecha diez de enero de dos mil diecisiete, se advierte que éste no contiene las razones y motivos que llevaron a la autoridad demandada a la conclusión que la fijación del número de horas semanales establecidas en el acto impugnado se ajustaba a las necesidades reales para el buen ejercicio del derecho de asociación sindical y garantizaba a su vez, la prestación de los servicios públicos del RNPN. Asimismo, la Presidenta de la Junta Directiva del RNPN omitió consignar los fundamentos por los cuales consideró que la medida adoptada es razonable y proporcional a las circunstancias fácticas de los miembros de la Junta Directiva del STRNPN, de ahí que, dicha actuación administrativa resulta ilegal y así ha de declararse.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 108-2017, fecha de la resolución: 29/06/2020*

## DOCUMENTOS

### PRESUNCIÓN DE LEGITIMIDAD DE LA DOCUMENTACIÓN PRESENTADA

“Para lo que importa al presente proceso, ante la presentación de la solicitud y documentación adjunta de la Secretaria General del STISSS, el catorce de septiembre de dos mil quince (folios 471 al 503 del expediente administrativo), la Administración calificó **formalmente, en su presunción de veracidad legal**, dicha documentación, evaluando requisitos, mecanismos de expedición y formas particulares de presentación exigidos en el ordenamiento. Sin embargo, no es posible deslindar de esta labor de *constatación formal* de requisitos, la potestad

administrativa para determinar la falsedad de un documento que cumple la “forma legal”.

Esta facultad, más bien, corresponde a los jueces (con competencia civil y, en su caso, penal) quienes, en ejercicio de su función jurisdiccional, y luego del proceso respectivo en el que se haya alegado una falsedad, deberán emitir una sentencia sobre el caso. Esta sentencia, posteriormente, tendría incidencia en el acto administrativo dictado por la autoridad pública que, sobre la base de su competencia, se limitó a calificar el cumplimiento de requisitos legales (requisitos, mecanismos de expedición y formas particulares de presentación exigidos en la ley).

Precisamente, este es el cauce natural configurado en nuestro ordenamiento jurídico, de tal forma que una autoridad administrativa, autónomamente, no puede calificar como falso determinado documento, máxime, cuando su competencia administrativa se reduce a la calificación de requisitos formales.

Ahora bien, esté ámbito de actuación no exime a la autoridad pública de su obligación de informar la probable comisión de un hecho delictivo, como lo sería la *falsedad*; sin embargo, dicha autoridad, en todo caso, estaría obligada a dar cabida a todo procedimiento y acto administrativo que de conformidad con las formalidades de la ley deba proceder, mientras no exista una decisión judicial que lo impida.

Sumado a esto, la particularidad del presente caso es que, en el ordenamiento jurídico sectorial aplicado por la autoridad demandada, no existe una potestad ni un procedimiento administrativo para corroborar **ex post facto** el desarrollo material y pormenorizado de una asamblea general ordinaria sindical.

Finalmente, esta Sala, en ejercicio del método de valoración de la prueba “sana crítica”, ha realizado un análisis integral, en sus aspectos reglados y presunción de veracidad, de los documentos presentados ante la autoridad demandada, por parte el Secretario General del SITADMES 21 DE JUNIO, para obtener la inscripción de la Junta Directiva electa el ocho de agosto de dos mil doce. El resultado de este análisis es el relativo a que, de cara al ejercicio de las funciones de registro y control de la administración, no concurren, en el presente caso, contradicciones, incongruencias, vacíos, o hechos palmarios que proponga, al menos indiciariamente, una disconformidad entre la constancia documental de hechos y lo acaecido en la realidad objetiva. En este orden, la autoridad demandada actuó en legal forma al estimar la presunción de legitimidad de la documentación aportada.

En conclusión, esta Sala debe desestimar el alegato de la parte actora deducido en este punto de análisis.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 361-2015, fecha de la resolución: 22/12/2020*

## ERRORES

### CLASIFICACIÓN

“d. Ahora bien, una vez que hemos concluido la existencia del error en la publicación (error de publicación que no se tradujo, en la realidad, en la apli-

cación de instructivo derogado), resulta necesario establecer, atendiendo a la clasificación de los tipos de errores cometidos por la Administración, en cuál de ellos encaja el referido yerro del CSSP.

Atendiendo al objeto en el que recae dicho error, éste puede clasificarse como: (i) *error de derecho*, definido en síntesis como el error al elegir una norma no aplicable al caso concreto; (ii) *error de hecho*, consistente en la errónea apreciación de los hechos que forman parte del caso; y (iii) *error material*, que es consecuencia de la equivocada manipulación de unos datos.

Propiamente, para el caso del error material no se trata de un error, sino que es más bien una errata o mera equivocación, es decir, una errónea exteriorización de la auténtica voluntad de la Administración [Socías Camacho, J. Error material, error de hecho, error de derecho. Concepto y mecanismos de corrección. Revista de Administración Pública, 157, Madrid: 2002, pp. 161 y 162].

Doctrinariamente, el error material se define como aquel que por ser manifiesto, ostensible e indiscutible implica por sí solo la evidencia del mismo, sin necesidad de mayores razonamientos y exteriorizándose prima facie por su sola contemplación.”

LA SALA HA NEGADO EL CARÁCTER DE NULIDAD INVALIDANTE DE UN ACTO ADMINISTRATIVO POR LA CONCURRENCIA DE UN ERROR MATERIAL, CUANDO ÉSTE NO SEA CAPAZ DE AFECTAR GRAVEMENTE LA ESENCIA PROPIA DEL ACTO ADMINISTRATIVO

“Por tanto, el error material —en *stricto sensu* o aritmético— no incide en la voluntad administrativa, sino, únicamente, en la exteriorización de la misma. Es así como dentro de esta categoría de error se incluyen supuestos como el error mecanográfico, no coincidencia de la copia de un escrito con su original, entre otros.

Reiterada jurisprudencia de esta Sala ha negado el carácter de nulidad invalidante de un acto administrativo a la concurrencia de un error material, cuando éste no sea capaz de afectar gravemente la esencia propia del acto administrativo.

e. En el caso de mérito, es evidente que el error cometido por parte de la Administración corresponde al tipo de error material, pues como hemos visto, este derivó en la falta de correspondencia de la denominación del instructivo legalmente aprobado por la autoridad demandada con el aludido en la convocatoria publicada.

Por otra parte, si bien es cierto ha existido la concurrencia de un error en la publicación, el mismo *per se*, no es suficiente para derivar en una ilegalidad de los actos cuestionados, pues para que esto último ocurra es preciso que el error sea de tal trascendencia que cause un agravio verificable en la esfera jurídica del administrado.

En el caso de mérito, la errata advertida no era capaz de trascender y vulnerar los derechos de los participantes, **pues al final el instructivo que se aplicó antes y durante el desarrollo del proceso de elección de los representantes de los gremios en Psicología, Laboratorio Clínico y Enfermería, fue el mis-**

**mo que con anticipación el CSSP había aprobado y destinado para tales efectos.**

De manera que, el yerro en la determinación incorrecta del nombre del instructivo aprobado por el CSSJ para regular las elecciones a desarrollarse en el año dos mil quince, en la convocatoria publicada en ese mismo año, **se trató de un error material que no atenta en la existencia ni en la legalidad del acto administrativo.**

Por lo tanto, habiendo aclarado que en el caso concreto el CSSP aplicó el instructivo que conforme a derecho correspondía, la simple mención de un instructivo diferente en la convocatoria publicada resulta ser un simple error material que no puede restarle validez a la elección.

En ese sentido, este Tribunal concluye que la errata cometida en la publicación de la convocatoria no acarrea la ilegalidad de los actos administrativos impugnados.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 421-2015, fecha de la resolución: 28/07/2020*

## **EVASIÓN INTENCIONAL DEL IVA**

### **PROCEDENCIA DE LA IMPOSICIÓN DE MULTA**

“La sociedad demandante alegó que la multa por evasión intencional es indebida debido a que la Administración Tributaria no valoró las reformas del artículo 254 del CT, contempladas en el Decreto Legislativo número Doscientos treinta y tres, del dieciséis de diciembre de dos mil nueve, la cual ordena que la multa se debe de calcular sobre el impuesto a pagar y no sobre el impuesto evadido o tratado de evadir. Por el contrario, la Administración Tributaria, relacionó que no existe error en la interpretación de tal artículo, puesto que lo aplicó conforme a la reforma, de modo que su actuación está apegada a derecho.

De la lectura del expediente administrativo se tiene que a la sociedad actora la DGII, le notificó el tres de mayo de dos mil once (folio 2 vuelto), el auto de designación, fiscalización e investigación de las nueve horas del dos de mayo de dos mil once (folio 1); es así que una vez finalizado el análisis de la documentación e información proporcionada por dicha sociedad se procedió el diecisiete de abril de dos mil doce a elaborar informe de verificación o de auditoria (folios 615-630), en el que se hizo constar que la contribuyente demandante únicamente había presentado en tiempo la declaración del período tributario de septiembre de dos mil diez, no así el resto de los períodos tributarios de enero a agosto, y de octubre a diciembre de dos mil diez, información que fue confirmada con los requerimientos a otros entes de la DGII (folios 157-160, y 195), a la vez se determinó: i) evasión intencional del impuesto en comento para los períodos tributarios de enero a agosto y octubre a diciembre de dos mil diez; ii) omisión de la presentación de las declaraciones de dicho impuesto para los mismos períodos tributarios, y iii) retener y no enterar el impuesto correspondiente para los períodos tributarios antes relacionados.

Por lo que, el once de julio de dos mil doce (folios 781-782), la Administración Tributaria le concedió a la demandante audiencia por el plazo de cinco días, y posteriormente se aperturó a pruebas por el plazo de diez días, el cual se le notificó el diecinueve de julio de dos mil doce (folios 782 vuelto), con la finalidad de hacer valer sus derechos en sede administrativa; en este mismo auto se le concedió plazo para que subsanara los incumplimientos de: i) evasión intencional del impuesto en comento para los períodos tributarios de enero a agosto y octubre a diciembre de dos mil diez; ii) omisión de la presentación de las declaraciones de dicho impuesto para los mismos períodos tributarios, y iii) retener y no enterar el impuesto correspondiente para los períodos tributarios antes relacionados.

Al hacer uso de los plazos antes detallados la sociedad actora manifestó que había obtenido la aprobación de crédito para cancelar el total de la deuda con la Administración Tributaria, solicitando que se le considere prórroga para el pago de dicha obligación ante la demora del crédito (folios 783-785, y 787-788), posteriormente presentó escrito junto con las copias de las declaraciones del IVA de los períodos tributarios de enero a agosto, y octubre de dos mil diez (folio 790). [...]

Sin embargo, para los períodos tributarios de noviembre a diciembre de dos mil diez no subsanó las prevenciones en relación con: i) la evasión intencional para los períodos tributarios antes descritos, ii) omisión de presentar la declaración para los períodos tributarios antes descritos; y, iii) retener y no enterar el impuesto correspondiente, para los mismos períodos tributarios.

Por lo que la Administración Tributaria procedió a aplicar el contenido del artículo 254 incisos primero y segundo, y literal h) del CT en cuanto a la evasión intencional del IVA, el cual expresa:

*“El contribuyente que intentare producir, o el tercero que facilitare la evasión total o parcial del tributo, ya sea por omisión, aserción, simulación, ocultación, maniobra, o por cualquier medio o hecho, será sancionado con una multa del cincuenta por ciento del tributo a pagar, sin que en ningún caso dicha multa pueda ser menor de nueve salarios mínimos mensuales.*

*Salvo prueba en contrario, se presumirá intención de evadir el impuesto, cuando se presente cualquiera de las siguientes circunstancias:*

*h) No presentar la declaración. Se entiende omitida la declaración, cuando ésta fuera presentada después de notificado el acto que ordena la fiscalización;*

De lo anterior se extrae que la multa por evasión es del cincuenta por ciento del tributo a pagar, sin que en ningún caso dicha multa pueda ser menor de nueve salarios mínimos mensuales, de acuerdo al Decreto Legislativo número 233, del dieciséis de diciembre de dos mil nueve, publicado en el Diario Oficial número 239, Tomo 385, del veintiuno de diciembre de dos mil nueve, que para el caso ya era vigente al tres de mayo de dos mil once, en el que se le notificó a la sociedad actora sobre el procedimiento de la fiscalización.

De modo que el impuesto a pagar para los períodos tributarios de enero a agosto, y de octubre a diciembre de dos mil diez se le aplicó la multa del cincuenta por ciento (50%) que estipula el inciso primero, segundo y literal h) del artículo 254 del CT.

A pesar de lo anterior, la Administración Tributaria, valoró el actuar de la sociedad actora al presentar las declaraciones de los períodos tributarios de enero a agosto, y octubre de dos mil diez, como resultado de la prevención que se le hiciera en la etapa de audiencia y apertura a prueba, por lo que procedió a aplicar el contenido del artículo 261 numeral 2 del CT, el cual estipula que:

*“Las sanciones serán atenuadas en los casos y formas siguientes:*

*2) Cuando el infractor subsane su incumplimiento dentro del plazo que la Administración Tributaria señale para hacerlo, al haberlo requerido, emplazado u otorgado audiencia, la sanción le será atenuada en un treinta por ciento”.*

Por lo que las multas para los períodos tributarios de enero a agosto y octubre todos de dos mil diez, se vieron favorecidas con la atenuante del treinta por ciento que regula el artículo en comento, no así las multas para los períodos tributarios de noviembre y diciembre de dos mil diez, por lo que el detalle de las multas quedó de la siguiente manera: [...]

*\*\*No presentó declaración del IVA para esos períodos tributarios.*

En ese sentido, la imposición de la multa que regula el artículo 254 inciso primero del CT, deviene de la omisión de la obligación de declaración del tributo y su posterior presentación luego de ordenada la fiscalización, en ese sentido no se discute que efectivamente la sociedad actora omitió presentar las declaraciones del impuesto IVA correspondientes a los períodos de enero a agosto, y octubre a diciembre todos de dos mil diez, así como que la sociedad manifestó estar de acuerdo con el resultado de la auditoría efectuada (folios 783-785), como resultado del auto de audiencia y apertura a pruebas en el que se le requirió subsanar las obligaciones incumplidas según el informe de auditoría (folios 615-630), procediendo únicamente a cumplir con las declaraciones de los períodos tributarios de enero a agosto, y octubre todos de dos mil diez, no así con los períodos de noviembre y diciembre de dos mil diez.

Lo anterior, comprobó la responsabilidad de la sociedad en el cometimiento del supuesto establecido en el artículo 254 inciso primero, segundo y literal h) del CT, pues omitió cumplir con su obligación de declaración del IVA, es de advertir que la actuación de la Administración Tributaria no radicó en una determinación complementaria del mismo, sino por el contrario se determinaron valores que correspondían a cada uno de los períodos tributarios, tal como se ha dejado de manifiesto en el cuadro que antecede, procediéndose a la imposición de la multa de veinte mil novecientos seis dólares de los Estados Unidos de América con cincuenta y ocho centavos de dólar (\$20,906.58), la cual fue calculada sobre el cincuenta por ciento del tributo a pagar, y que se vio beneficiado con la atenuante del artículo 261 numeral 2 del CT, por lo que el argumento de que se ha hecho una mala aplicación del artículo 254 inciso primero, segundo y literal h) del CT, al no valorar la reforma que el mismo sufrió, se ha descartar debido a que no existe violación a los principios de legalidad y seguridad jurídica.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 85-2014, fecha de la resolución: 22/06/2020*

## IMPORTACIONES

### OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA

“3. Corresponde ahora a este Tribunal pronunciarse sobre el punto controvertido. En ese orden es preciso indicar que, el cruce de mercancías por las fronteras de los países genera fenómenos jurídicos de necesario estudio y regulación; ahora bien, si en ese cruce participan por una parte el Estado, quien detenta *ius imperium*, y por otra los sujetos que intervienen en el tráfico internacional de mercancías; es decir, de la entrada y salida de bienes corporales a un territorio aduanero determinado, dicha dependencia define como relación jurídica aduanera.

Como fruto de esa vinculación existente entre el Estado y los particulares, denominada relación jurídica aduanera, se constituyen las llamadas obligaciones tributarias y no tributarias. Lo anterior, es recogido por la legislación aduanera en el artículo 45 inciso 1° del CAUCA, al establecer que la obligación aduanera “*está constituida por el conjunto de obligaciones tributarias y no tributarias que surgen entre el Estado y los particulares, como consecuencia del ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero*”, debiendo acotar, que de conformidad a lo consignado en los incisos 2° y 3° del artículo citado, la obligación tributaria aduanera “*está constituida por los tributos exigibles en la importación y exportación de mercancías*”, y las obligaciones no tributarias que “*comprenden las restricciones y regulaciones no arancelarias, cuyo cumplimiento sea legalmente exigible*”.

Respecto de la obligación tributaria aduanera, puede decirse que en términos de nuestro derecho vigente, es aquella en la que un sujeto vinculado a raíz de las operaciones de comercio exterior que realiza, se obliga para con el Estado a entregar determinadas sumas de dinero en concepto de pago de tributos exigibles en la importación o exportación de mercancías, obligación de dar que concurre al recaer sobre él la calidad de sujeto pasivo al efectuar el hecho generador previsto en la ley, que es en última instancia el supuesto detonante para su nacimiento. Sobre el hecho generador, Jorge Witker, en su obra *Derecho Tributario Aduanero*, página 76, Segunda Edición, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1999, lo define como: “*La situación descrita por el legislador, que al darse en el mundo fenomenológico origina la obligación tributaria aduanera y que nos indicará “dónde y cuándo nació”, “quién y cuánto adeuda”, concepto del cual se comprende que el hecho generador está compuesto por una serie de elementos sin los cuales no existe la posibilidad de que el mismo se llegue a configurar, uno de los elementos derivados del concepto relacionado y que conforma a su vez el hecho generador, es el elemento cuantitativo [cuánto adeuda], el mismo que está relacionado directamente con la determinación del “quantum” de los tributos de importación; es decir, su connotación mensurable en términos económicos. A dichos efectos, dos puntos resultan relevantes: i) la determinación de la base imponible; y ii) la determinación de la alícuota (tasa del impuesto).*”

Al respecto, Germán Pardo Carrero, en su obra *Tributación Aduanera*, Legis Editores S.A., Bogotá, 2009, pp.125, 408 y 466, al referirse a la definición de los elementos esenciales del hecho imponible de la hipótesis de incidencia tributaria-aduanera, señala que *“en lo que se refiere a la base imponible y al tipo o tarifa, es decir, los elementos cuantificadores del derecho aduanero (...) la base imponible es objeto del Código del Valor del GATT (OMC)”* mientras que el “tipo o tarifa” comprende *“la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica sobre la base imponible para obtener el gravamen”*. Al respecto, dicho autor menciona también que tanto el *“parámetro o base gravable y el tipo o tarifa son elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal por lo que están precedidos en su regulación por el principio de reserva de ley”*.

En la presente sentencia, debido a los argumentos expuestos, haremos referencia al primero de los dos elementos del aspecto cuantitativo del hecho generador (determinación de la base imponible para el cálculo de los tributos de importación). En relación con lo anterior, el artículo 44 del CAUCA menciona que el valor en aduana constituye la base imponible para la aplicación del DAI de las mercancías importadas o internadas al territorio aduanero de los Estados Parte.

El aludido artículo indica además que dicho *“valor será determinado de conformidad con las disposiciones del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 [en adelante GATT de 1994 o el Acuerdo], y las del capítulo correspondiente en el Reglamento”*

#### FINALIDAD DEL GATT DE 1994

“El Salvador como miembro de la OMC ratificó el GATT de 1994, por medio del Decreto Legislativo número Doscientos noventa y dos, del nueve de marzo de mil novecientos noventa y cinco, publicado en el Diario Oficial número setenta y ocho, Tomo trescientos veintisiete, del veintiocho de abril de ese mismo año.

El GATT de 1994 busca de manera primordial, el establecimiento de un sistema de valoración en aduana equitativo y no distorsionante, que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios. En función de esa directriz, y conforme al Acuerdo, la base de la valoración aduanera debe ser *“en mayor medida posible” el valor de transacción* de las mercancías importadas. Este valor, es el declarado por el importador sobre la base de las características propias de la operación comercial –venta- que sustenta su importación. Así, cualquier incremento o ajuste del precio realmente pagado o por pagar por el comprador –importador- podrá ser efectuado en la medida que se cumplan las condiciones y requisitos que, para tal fin, han sido señalados expresamente y de modo objetivo en el GATT de 1994. Lo anterior, con la finalidad de que la valoración aduanera de las mercancías importadas constituya una metodología de aplicación uniforme y que genere certidumbre.”

#### GRUPOS DE RÉGIMENES ADUANEROS

“Las mercancías que ingresan al territorio aduanero nacional, y que se encuentren bajo control y custodia de la autoridad aduanera, pueden verse sometidas

das a diferentes operaciones o destinaciones, las cuales se denominan regímenes aduaneros, los que de conformidad al artículo 91 del CAUCA, se clasifican en tres grandes grupos, los cuales son: a) definitivos, b) temporales o suspensivos y c) liberatorios.”

#### CONCEPTO DE DESTINACIÓN ADUANERA

“En materia aduanera es relevante el concepto de destinación aduanera, que es la manifestación de voluntad del declarante, expresada en su declaración aduanera, es decir, el por qué o para qué realiza la operación de intercambio comercial (ingresos y salidas de mercancías del territorio aduanero o del territorio extra aduanero), pues a partir de su contexto, el declarante, deberá utilizar del catálogo de formas o medios disponibles, es decir, los regímenes aduaneros (el cómo), los cuales están regulados en la legislación aduanera en sus diversas categorías, con sus respectivos elementos de forma, tales como documentos de soporte, plazos, medios y formas de cancelación de los mismos, en los casos en los que se trate de regímenes suspensivos o liberatorios.”

#### CARACTERÍSTICA ESENCIAL DE LAS MERCANCÍAS QUE PUEDEN SER OBJETO DE IMPORTACIÓN Y, DE VALORACIÓN ADUANERA, ES SU CONDICIÓN DE BIENES FÍSICOS

“En lo que respecta puntualmente al régimen de importación definitiva [régimen al cual fueron sometidas las mercancías en estudio], este está relacionado con el ingreso legal de mercancías provenientes del exterior para ser destinadas al consumo. Previo a su importación las mercancías requieren haber sido embarcadas para su exportación, haber sido objeto de transporte internacional (lo que implica actividades como carga, estiba, desestiba) y haber sido sometidas a los controles aduaneros que el régimen de importación definitiva impone. Otra característica importante de las mercancías es que se clasifican en un inciso arancelario, ello para obtener la tasa arancelaria correspondiente. De lo anterior, se observa que la característica esencial de las mercancías que pueden ser objeto de importación y, por consiguiente, de valoración aduanera, es su condición de bienes físicos.”

#### VALOR EN ADUANA DE LAS MERCANCÍAS IMPORTADAS PUEDE SER SUSCEPTIBLE DE INCREMENTOS O AJUSTE, CONFORME LO DISPONE EL PROPIO ACUERDO, CASO CONTRARIO SE VIOLARÍA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

“La referida norma de valoración en aduana [GATT de 1994], en su artículo 1 señala que: *“El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir; el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 [...].”* Sobre el particular, es de indicar que el valor en aduana de las mercancías importadas puede ser susceptible de incrementos o ajuste conforme lo dispone el propio Acuerdo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, caso contrario se violaría el principio de

legalidad que rige las actuaciones aduaneras en un Estado de derecho como el nuestro.

En mérito al objeto del presente caso, nos centraremos en lo dispuesto por la letra c) del numeral 1 del artículo 8 del citado Acuerdo, el cual establece: *“Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas: [...] c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no están incluidos en el precio realmente pagado o por pagar [...]”*.

#### DEFINICIÓN DE CANON Y DERECHO DE LICENCIA

“A efectos de alcanzar una definición de canon y derecho de licencia, nos remitimos al artículo 14 del GATT de 1994: *“Las notas que figuran en el Anexo I del presente Acuerdo forman parte integrante de éste, y los artículos del Acuerdo deben interpretarse y aplicarse conjuntamente con sus respectivas notas [...]”*. Así, el párrafo 1c) de la Nota interpretativa del artículo 8 del Acuerdo tipifica como cánones y derechos de licencia, entre otros, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor. También aclara dicha Nota que los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas no se adicionaran al precio pagado o por pagar cuando no constituyan una condición de venta. El Párrafo 3 de la misma Nota Interpretativa, hace también unas importantes precisiones sobre la ausencia de datos objetivos y cuantificables a los propósitos del ajuste por cánones y de la aplicación del Método del Valor de Transacción, estableciendo: *“En los casos en que no haya datos objetivos y cuantificables respecto de los incrementos que deban realizarse en virtud de lo estipulado en el artículo 8, el valor de transacción no podrá determinarse mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 1.[...]”*.

A modo de resumen, podemos apuntar, respecto de la valoración aduanera, que el GATT de 1994 señala que los pagos referidos deben ser adicionados al precio pagado o por pagar por las mercancías importadas únicamente si: a) El pago está relacionado con las mercancías importadas que se valoran; b) El pago de regalías puede constituir un pago directo o indirecto; c) El pago del canon constituye una condición de venta de las mercancías importadas; d) El importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar por las mercancías importadas; y e) El valor del canon se conoce con datos objetivos y cuantificables.

Ahora bien, se tiene que un pago por cánones o derechos de licencia, es un gasto que se deriva para un sujeto que ha sido licenciado para utilizar, entre otros, una marca o patente, derechos de autor, dibujos, modelos, conocimientos técnicos y procesos de fabricación, registrados, que son propiedad de un sujeto en el exterior. Así, al ceder la utilización de su marca o patente, al vender o producir los artículos bajo tal licencia, la empresa licenciada tendrá que abonar al dueño de la marca o patente un pago de un canon.

En términos prácticos, se tiene que los acuerdos comerciales que implican el pago de cánones y derechos de licencia, están sujetos en la mayoría de los casos a “*contratos de licencia*” formales, utilizados para ceder el valor de uso de una marca a un tercero quien a cambio de ese valor entrega una retribución económica, siendo que este valor se añade a un producto o servicio haciéndolo más atractivo para el consumidor. En un sentido más estricto, la licencia es la cesión de una marca a un tercero para la fabricación y distribución de un determinado producto o servicio a cambio de un canon o regalía por unidad vendida o servicio prestado. Dichos acuerdos de voluntades generalmente contienen una detallada descripción del producto objeto de licencia, la naturaleza de los derechos objeto de licencia, los conocimientos técnicos facilitados, las obligaciones del otorgante y del titular, así como los métodos de cálculo y pago de los cánones o derechos de licencia, remuneración que puede presentar un carácter provisional, desde una cantidad fija hasta pagos periódicos o sucesivos, progresivos o regresivos, y estar basada en las ventas, en los beneficios o en cualquier otro factor.

De esta forma, y de conformidad con lo expuesto, el análisis del contrato de licencia resulta de suprema importancia para juzgar la relación entre el canon o derecho de licencia y el valor en aduana de las mercancías importadas, siendo que la información recogida en estos acuerdos y otros documentos pertinentes puede dar algún indicio a la Administración para saber si el pago del canon o derecho de licencia se debería incluir en el valor en aduana con arreglo al artículo 8.1 c), *por lo que cada caso deberá examinarse individualmente, teniendo en cuenta las circunstancias que le sean propias*, con el debido análisis de las particularidades de cada operación comercial.”

VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD, EN VISTA QUE NO SE CUMPLE UNA DE LAS CONDICIONES QUE EL GATT DE 1994 ESTABLECE PARA QUE SE AJUSTE EL VALOR EN ADUANAS EN LAS MERCANCÍAS IMPORTADAS

“En ese sentido, y en aras de ir concretando los aspectos teóricos señalados con la realidad que proporciona el proceso objeto de conocimiento, para el caso concreto habrá que referirse al contrato de licencia denominado: “CONTRATO DE CONCESION DE DERECHOS DE DISTRIBUCION Y LICENCIA”. [...]

Habiéndose señalado las cláusulas del contrato que nos ocupa, debemos recordar que la norma en referencia cita las pautas y sustento legal para la procedencia de los ajustes al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas por concepto de pago de regalías. En función a ello, y para que dicho ajuste cuente con asidero legal, **se deberán cumplir todos y cada uno de los requisitos previstos por la norma**. Por lo que, **la ausencia de alguno o algunos de estos requisitos trae como consecuencia que el mencionado ajuste no pueda ser aplicado**.

Recordemos que la sociedad actora ha señalado que la regalía que paga a Radio Shack Internacional por los derechos de distribución y licencia de uso de marca, no constituyen una condición de venta, puesto que ni Radio Shack Internacional, ni Regal Forest Holding Corp. LTD. [RFH] –Proveedor-, le han impuesto el pago de una regalía para que ella pueda comprar e importar productos.

A su vez, agrega que las compras que se hacen a RFH, son con arreglo a una compraventa, lo cual es distinto al pago del canon por el uso de la marca; en consecuencia, el pago de dicho canon no constituiría una condición de la venta de las mercancías de que se trata.

Teniendo en consideración todo lo expuesto, en lo que respecta al requisito en cuestión, debe tenerse en cuenta que los cánones y derechos de licencia –regalías– que corresponden considerarse en el cálculo de la valoración serán únicamente aquéllos que representan pagos que el concesionario (comprador) efectúe como “condición de venta”, esto es, pagos que no constituyan una libertad sino una obligación del concesionario (comprador) frente al concedente (dueño de la propiedad intelectual), y por lo tanto formen parte indubitablemente del precio pagado o por pagar.

En ese orden de ideas, puede suceder que el canon se pague a un tercero vinculado al vendedor, con lo cual es muy probable que el pago del canon o derecho de licencia constituya una condición de venta que cuando dicho canon o derecho de licencia se paga a un tercero no vinculado con el vendedor; no obstante, sobre este último supuesto pudiera darse el caso que se llegue a considerar que dicho pago constituya una condición de venta incluso cuando éstos se paguen a un tercero, dependerá todo del arreglo al cual se hubiera llegado. Por lo que, se debe analizar cada situación teniendo en cuenta todos los elementos de hecho relacionado con la venta y la importación de las mercancías, incluyendo las obligaciones contractuales y legales contempladas en los documentos pertinentes, como puede ser el contrato de venta y/o el acuerdo de canon o licencia.

Sobre lo anterior, como bien lo manifiesta la demandante social, en el contrato de concesión de derechos de distribución y licencia, no se observa ningún término que haga referencia a una condición impuesta por el vendedor [RFH] para la venta de las mercancías importadas. Aunado a ello, ninguna de las autoridades demandadas han probado lo contrario, ya que en sus fundamentos se limitan a transcribir cláusulas del instrumento en estudio, y a realizar afirmaciones sobre el relacionado texto, tal como se observa a folios 38 vuelto y 39 frente de la resolución pronunciada por el TAIIA, y a folios 13 vuelto y 14 frente de la resolución emitida por la DGA.

Sobre lo anterior, es de mencionar que la cláusula V. *TERMINACIÓN DE CONTRATO*, señala causales de terminación del referido contrato, entre otros, “por incumplimiento a los términos y condiciones establecidas en este documento”, condición que las autoridades demandas indican que puede encajar el no pago de las regalías. En tal sentido, concluyeron que el pago en concepto de regalías es una condición impuesta a la demandante social para la utilización de las marcas de las mercancías objetadas.

En razón de lo anterior, es preciso referirse al término “condición de venta”, para lo cual resulta ilustrativo lo citado por Santiago Ibáñez Marsilla, cuando analiza este requisito bajo los alcances del Acuerdo: *“Si analizamos la doctrina más autorizada concluiremos que no hay discusiones acerca de cuál sea el sentido que deba otorgarse a la expresión “condición de la venta”. Coinciden los autores en señalar que la misma hace referencia a una condición impuesta por el vendedor para la venta de las mercancías importadas. Es más, pensaremos que ni*

*si quiera se plantea la posibilidad de entenderlo de otro modo” (Ibañez Marsilla, Santiago, “El valor en aduana. Análisis a la luz de su aplicación internacional”, Editorial Taric S.A., Primera Edición, 2010, pp. 242).*

El mismo autor en la relacionada obra expone igualmente que *“las dificultades apuntadas respecto de esta interpretación pueden superarse en buena medida si establecemos la matización consistente en que, cuando los cánones se paguen a terceros, su importe sólo se añadirá al precio si el vendedor impuso que se efectuara ese pago. Sistematizando ideas, tendríamos: - El canon es una condición de la venta siempre y cuando sea un presupuesto de la venta, esto es, siempre y cuando no pueda concebirse la venta de esas mercancías más que bajo el presupuesto del pago de un canon; - Ello, no obstante, cuando el canon en cuestión se pague a un tercero, su importe sólo se añadirá al precio cuando el vendedor haya impuesto tal pago como condición de la venta” (Ibañez Marsilla, Santiago, “El valor en aduana. Análisis a la luz de su aplicación internacional”, Editorial Taric S.A., Primera Edición, 2010, pp. 246).*

En ese orden de ideas, vale mencionar que normalmente los contratos de licencia de uso de marcas supeditan su vigencia a diferentes factores. Uno de ellos, por supuesto, es el pago oportuno de la regalía. Empero, es de precisar que el pago de regalías no es la única causal que podría ocasionar la terminación del contrato de licencia. Siendo así que, para este contrato, puede darse el supuesto que se encuentren al día con el pago de regalías, pero que, RFH deje de ser el titular de los derechos objetos del contrato, y así dar por terminado el mismo. Demostrándose de esta forma que, no solamente la falta de pago de las regalías resulta o debería resultar como único condicionante para mantener la licencia en vigencia, y/o la venta de las mercancías importadas.

Por ello, el hecho de condicionar la venta al pago de las regalías no debería ser algo que pueda o deba intuirse o suponerse sino que debería estar debidamente acreditado y surgir de modo claro de la documentación que sustenta la relación contractual entre vendedor y comprador. Lo cual a criterio de esta Sala no se ha logrado demostrar de parte de las autoridades demandadas, pues es importante poder examinar todos los elementos de hecho relacionados con la venta e importación de las mercancías, incluyendo la relación existente entre el acuerdo de licencia y el contrato de venta, y otra información pertinente.

En razón de todo lo anteriormente señalado, esta Sala concluye que existe de parte de las autoridades demandadas violación al principio de legalidad argumentado por la sociedad actora, en vista que no se cumple una de las condiciones que el GATT de 1994 establece para que se ajuste el valor en aduanas en las mercancías importadas [el pago de las regalías deberá efectuarse como condición de la venta], lo que conlleva a declarar la ilegalidad de las resoluciones emitidas por la DGA y el TAIIA, en lo que respecta a este punto.

En vista de lo anterior, se vuelve innecesario pronunciarse sobre los demás requisitos a los que alude la parte actora señalados en el GATT de 1994 para que proceda el ajuste del valor en aduanas, en razón que los mismos deben verificar-

se y coexistir simultáneamente para que proceda dicho ajuste; así como, de los demás agravios relacionados con la determinación de DAI e IVA.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 21-2015, fecha de la resolución: 14/09/2020*

## INSPECCIÓN

### FINALIDAD

“**B.1** Ahora bien, la demandante sobre el acta que recogió lo ocurrido en la reinspección realizada, expresó que *«no existen razones que amparen darle validez superior al acta de fecha veintisiete de agosto de dos mil trece por que (sic) como se ha sostenido el programa sí existía...»* [folio 6].

A ese respecto, es menester aclarar, que la inspección constituye una potestad vinculada al ámbito de control administrativo que se ejerce para comprobar el cumplimiento del ordenamiento jurídico por parte de los administrados de la materia que se trate, cuyo objetivo es la obtención de información, mediante el reconocimiento y comprobación, *por observación directa o inmediata de la realidad que se verifica*; su principal función es dar cuenta al organismo competente, de la existencia de hechos irregulares —*denunciados o de oficio*— y se instituye en un elemento determinante para el esclarecimiento de éstos y, en su caso, para la imposición de una sanción, dado que por su naturaleza las inspecciones realizadas por la Administración pública, en el ejercicio de sus facultades legales gozan de presunción de veracidad.”

### REQUISITOS

“En ese orden de ideas, la inspección, al constituirse como una actuación administrativa de intervención a los derechos de los administrados, debe reunir algunos requisitos para que produzcan efectos jurídicos; en otras palabras, deben ser tenidas en cuenta ciertas reglas generales para su validez; entre ellas: *«...el acta habrá de ser extendida por un funcionario público al que se reconoce la condición de autoridad [por ley], la realización de inspecciones en horarios asequibles para los administrados, derechos de intervención, presencia y representación en las actuaciones administrativas de supervisión...»*. [Vid. MIRANDA HERNANDEZ, G. I., “Adernos de la inspección del territorio” *Revista de la asociación de inspectores de ordenación del territorio, urbanismo y vivienda de la junta de Andalucía*, número 0, Andalucía, España, 2012, pp. 6-16].

Asimismo, el acta donde se refleja su contenido [el de la inspección], debe ceñirse a la forma adecuada de expresión y constancia; de ahí que, en la misma se detalle: lugar, fecha, y firma de la autoridad competente; esto último, debido que, al ser extendidas por servidores públicos que integran la Administración, sus actuaciones, deben reunir algunas de las características que componen los actos administrativos.”

## ES LEGAL CUANDO CUMPLE CON LOS REQUISITOS MÍNIMOS QUE LA DOTAN DE VALOR

“Para el sub júdece, de la revisión del acta en la que consta el incumplimiento al artículo 8 de la Ley General de Prevención de Riesgos en los Lugares de Trabajo [folio 4 del expediente administrativo], este Tribunal advierte que la misma cuenta con los requisitos de forma enunciados: lugar, fecha, personas que comparecen, exposición de hechos y alegatos de parte del supervisor a cargo del restaurante, resultado de la diligencia y, firmas del encargado del establecimiento y del inspector de trabajo, autoridad competente para realizar la diligencia. En consecuencia, al cumplir con los requisitos mínimos que la dotan de valor y al haber sido firmada en las instalaciones del restaurante BIGGEST y por un empleado de éste, se tornan en el elemento probatorio idóneo para tener por demostrada, fuera de toda duda razonable la infracción cometida por la demandante; sin que, pese a haberlo alegado en su demanda, ésta haya probado la falsedad de lo consignado en dichas actas de inspección.

En resumen, de las actas relacionadas, los hechos establecidos, y de lo manifestado por el licenciado Ramos Gómez en el procedimiento administrativo sancionador, se advierte, que la Administración contaba con los elementos probatorios para determinar el nexo de la conducta de la actora con la infracción imputada, consistentes en: (i) la inspección y la reinspección realizadas los días veintiséis de junio y veintisiete de agosto de dos mil trece [folios 2 y 4 del expediente administrativo], en la que se constataron las infracciones al artículo 8 de la Ley General de Prevención de Riesgos en los Lugares de Trabajo, por la omisión de presentar de manera íntegra el programa de Gestión de Prevención de Riesgos en los Lugares de Trabajo; y, (ii) acta de fecha dieciocho de noviembre de dos mil trece, de la que consta que fue hasta en esa fecha que dio cumplimiento a las observaciones realizadas en la inspección de fecha veintiséis de junio de dos mil trece, y no al momento de la inspección o reinspección como lo establecen los artículos 50 y 54 de la Ley de Organización y Funciones del Sector Trabajo y Previsión Social.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 367-2015, fecha de la resolución: 06/03/2020*

## LICENCIA PARA LA VENTA DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS

### TÉCNICA AUTORIZATORIA

“i. En este punto resulta relevante señalar que el presente caso tiene a su base el ejercicio de la potestad administrativa denominada “*técnica autorizatoria*”.

La técnica autorizatoria implica la actividad administrativa mediante la cual la Administración Pública, por mandato de la ley, habilita —o no— el derecho del administrado para desarrollar determinada actividad bajo un criterio de legalidad

y oportunidad. La técnica autorizatoria está sujeta —en primer término— al ejercicio de un control previo y reglado; es decir, un control “*ex ante*”, de carácter preventivo que se establece a partir de una prohibición general, que impide realizar una actividad sin previa autorización. En este sentido, la autorización sirve para habilitar y legitimar el normal desarrollo de una actividad que es conforme a derecho y no perjudica intereses generales.

En aplicación de la anterior premisa, resulta evidente que la persona que pretenda la renovación de una licencia para la venta de bebidas alcohólicas, *se encuentra obligada a acreditar el cumplimiento de los requisitos que el ordenamiento jurídico señalado para ello*. Solo así podrá dar cabida al control “*ex ante*” de la Administración, en el sentido que será ésta Sala la que verifique si el administrado ha logrado acreditar la observancia de las condiciones de la ley (requisitos) para desarrollar la actividad respectiva.”

#### REQUISITOS PARA OBTENER LA LICENCIA PARA LA VENTA DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS

“*ii*. Pues bien, el artículo 30 de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, establece como requisitos para obtener la licencia para la venta de bebidas alcohólicas, los siguientes: “(...) *el interesado deberá presentar una solicitud a la Alcaldía Municipal de la localidad con los siguientes requisitos: 1. Nombre de la autoridad a quien se dirige el escrito. 2. Nombre y generales del solicitante. 3. Dirección exacta del lugar donde estará situado el establecimiento. 4. Parte petitoria. 5. Lugar y fecha de la solicitud. 6. Indicar el Número de Identificación Tributaria (NIT), además en su caso el número de registro de contribuyente, otorgados por la dirección general de impuestos internos (...)*”.

El artículo 31 del mismo cuerpo normativo regula: “*La licencia por cada establecimiento de venta deberá renovarse cada año, previo pago de la tarifa a la Alcaldía respectiva (...) en los primeros quince días del mes de enero de cada año (...) Las municipalidades no podrán negar la renovación de las licencias (...) sin causa justificada*”.

Ahora bien, en este punto es necesario establecer que la licencia para la venta de bebidas alcohólicas no depende, únicamente, del cumplimiento de los presupuestos relacionados *supra*, sino que, en los casos de establecimientos comerciales que se dedican “*exclusivamente*” a la venta de las bebidas antes mencionadas, debe cumplirse el requisito de “*(...) no podrán instalarse (...) a menos de 200 metros de edificaciones de salud, educativas, militares, policiales, iglesias, parques y oficinas de gobierno*”, conforme con el artículo 29 de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas.

De igual forma, el artículo 32 de la mencionada ley, indica: “*(...) No se permitirá la venta y consumo de bebidas alcohólicas en lugares públicos, a partir de las 02:00 horas hasta las 06:00 horas, durante los siete días de la semana en todo el territorio nacional*”.

## DENEGACIÓN DE RENOVACIÓN POR INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS NORMATIVOS

“*iv.* En lo que importa al presente caso, la parte actora solicitó la *renovación* de una “licencia para la venta de bebidas alcoholicas”.

Nótese que el establecimiento comercial del caso, según su licencia para la venta de bebidas alcohólicas para el año dos mil quince que consta a folios 92 del expediente administrativo, se encuentra inscrito en el Libro de Registro de Expendios y Abarroterías año dos mil quince, por lo que siendo un establecimiento dedicado exclusivamente a la venta de bebidas alcohólicas.

Precisamente por ello, un requisito que debía cumplir el demandante, en aplicación del artículo artículo 29 de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, era la distancia mínima que debía mediar entre su establecimiento y determinadas instituciones: “(...) *no podrán instalarse (...) a menos de 200 metros de edificaciones de salud, educativas, militares, policiales, iglesias, parques y oficinas de gobierno*”. [...]

*v.* Acorde con lo que se viene exponiendo, de la revisión hecha al expediente administrativo del caso, también, se puede constatar la siguiente documentación relacionada al trámite para obtener la renovación de la licencia pretendida por la parte actora.

(a) Acta de inspección del veintisiete de enero de dos mil dieciséis, realizada al negocio denominado “Expendio de Aguardiente”, propiedad del señor JJS, por el agente encargado, acompañado de dos agentes auxiliares, todos del Cuerpo de Agentes Metropolitanos de la Municipalidad de Mejicanos, la cual consta a folio 105 del expediente administrativo, se advirtió lo que sigue: «*De conformidad al Artículo 29 de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas; y artículo 12 de la Ordenanza Reguladora de la Actividad de Comercialización y Consumo de Bebidas de Contenido Alcohólico (sic) (...) no podrán instalarse establecimientos comerciales dedicados exclusivamente a esta actividad a menos de 200 metros de edificaciones de: (...) iglesias SI (...) OBSERVACIONES: a unos veinticinco metros aproximadamente“\*\*\*\*\*” (sic) (...)» (el subrayado es propio).*

A dicha acta se adjuntan cinco formularios de consulta ciudadana (folios 100 al 104 del expediente administrativo); los que reflejan, en lo esencial, que los consumidores de dicho establecimiento se comportan de forma inadecuada y son una mala influencia para los menores de edad que circulan por la zona.

(b) Acta de reconocimiento de actividad económica de las quince horas con veinte minutos del veintisiete de enero de dos mil dieciséis, en la cual consta que en inspección realizada al negocio denominado “Expendio de Aguardiente”, firmada por el Jefe del Departamento de Catastro junto con el coordinador de Inspectores, ambos del Departamento de Catastro de la Municipalidad de Mejicanos, se verificó la existencia de: «*\*\*\*\*\* a una distancia de treinta y siete metros. Iglesia católica a sesenta y seis metros (...)»* (el subrayado es propio) (folio 113 del expediente administrativo). Se adjunta croquis de ubicación (folio 113 del expediente administrativo).

**vi.** Pues bien, los elementos de prueba relacionados no acreditan el cumplimiento de todos los requisitos regulados en la ley y en la ordenanza del caso, para considerarse procedente la renovación de la “licencia para venta de bebidas alcohólicas”, correspondiente al año dos mil dieciséis, pretendida por parte de la parte demandante.

Por el contrario, la prueba antedicha revela un craso incumplimiento de la prohibición relativa a la distancia mínima que debía mediar entre su establecimiento y determinadas instituciones: “(...) *no podrán instalarse (...) a menos de 200 metros de edificaciones de salud, educativas, militares, policiales, iglesias, parques y oficinas de gobierno*”.

Tanto la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, como la Ordenanza Reguladora de la Actividad de Comercialización y Consumo de Bebidas de Contenido Alcohólico del Municipio de Mejicanos; establecen varias limitaciones, entre ellas, la restricción de la ubicación de los negocios como el del actor, respecto a iglesias, hospitales y centros educativos, entre otros; de tal suerte que aún y cuando se cumpla con varios de los requisitos ordinarios, el incumplimiento a esta limitante señalada conlleva al rechazo de la autorización u otorgamiento de la licencia para la venta de bebidas alcohólicas.

Por otra parte, es importante agregar que, consta en el expediente judicial que documenta las actuaciones ante esta Sala, que el impetrante no aportó prueba tendiente a desvirtuar los alegatos hechos por la autoridad demandada en su informe justificativo de legalidad de la actuación controvertida.

De esa manera, resulta evidente que la parte no poseía, respecto del año dos mil dieciséis, el alegado “derecho a obtener la renovación de la licencia” para la venta de bebidas alcohólicas. De ahí que tampoco resulta vulnerado el artículo 31 de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, invocado por el demandante.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 21-2017, fecha de la resolución: 13/11/2020*

## MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

EXIGE QUE LA ADMINISTRACIÓN PLASME EN SUS RESOLUCIONES LAS RAZONES DE HECHO Y DE DERECHO QUE LE DETERMINARON ADOPTAR SU DECISIÓN

**“3.** Precisado lo anterior, esta Sala hace las siguientes consideraciones.

**i.** En reiterada jurisprudencia esta Sala ha determinado que la motivación del acto administrativo exige que la Administración plasme en sus resoluciones las razones de hecho y de derecho que le determinaron adoptar su decisión (sentencias de fechas dieciséis de octubre de dos mil uno, seis de junio de dos mil seis, cuatro de junio de dos mil doce y veintiocho de marzo de dos mil catorce, emitidas en los procesos contenciosos administrativos 174-C-2000, 235-R-2003, 47-2007 y 149-2009).

Así, la *ratio essendi* de la motivación permite ejercer un control de legalidad, constatando si las razones de la actuación administrativa están fundadas en Derecho y si se ajustan a los fines que persigue la normativa aplicable.

La jurisprudencia constitucional ha determinado que las autoridades públicas están en la obligación de expresar los motivos en que fundan sus resoluciones cuando éstas impliquen afectación de derechos. En este sentido, deben justificar y razonar sus decisiones como medio necesario para dotar de eficacia el procedimiento correspondiente y no vulnerar derechos protegidos por la Constitución: «Este deber de motivación se deriva del derecho de seguridad jurídica y defensa, contenidos respectivamente en los artículos 2 y 12 de la Constitución; así, conforme a estas disposiciones, toda autoridad en garantía a la seguridad jurídica y derecho de defensa, se encuentra obligada a motivar sus resoluciones, a fin de que la persona conozca los motivos considerados para proveer la decisión, y pueda defenderse utilizando los medios impugnativos previstos por la ley (...)» (Sentencia definitiva de las doce horas con dos minutos del día veintiocho de octubre de dos mil ocho. Hábeas Corpus 111-2008).

Por su parte, la doctrina expone que la motivación del acto constituye una garantía para el administrado, siendo una de sus finalidades «(...) facilitar a los interesados el conocimiento de las razones por las que se legitima su derecho y permitir asimismo la posterior fiscalización de la legitimidad del acto por los tribunales de justicia (...) la motivación cumple, por tanto, una función informativa, consistente en identificar inequívocamente, y trasladar al interesado y potencial recurrente, el fundamento jurídico y fáctico de la decisión, a fin de que pueda ser oportunamente contestado» (Marcos M. Fernando Pablo. «La Motivación del Acto Administrativo». Editorial Tecnos S.A. Madrid. 1993).»

#### ILEGALIDAD DEL ACTO AL CARECER DE MOTIVACIÓN

“*ii.* Pues bien, en el presente caso corresponde verificar si el acto administrativo reseñado en el preámbulo de esta sentencia, carece de motivación.

A tal efecto es necesario relacionar el contenido del acto en cuestión, mismo que se encuentra agregado a folio 114. Así, tal resolución establece lo que sigue: «ACUERDO NUMERO \*\*\*: Por recibido el expediente y recomendaciones sobre el negocio para la venta de bebidas alcohólicas del señor JJSL, situado en Colonia Delicias del Norte, Calle El Progreso, No 41, de esta ciudad. Por tanto, el Concejo Municipal en uso de sus facultades legales, ACUERDA: a) No autorizar la RENOVACIÓN de la Licencia para la Venta de Bebidas Alcohólicas para el año dos mil dieciséis, del señor JJSL, situado en Colonia Delicias del Norte, Calle El Progreso, No 41, de esta ciudad, denominada Expendio de Agua Ardiente; y b) Facultar a la Síndica Municipal, al Jefe del Departamento Jurídico, a la Delegada Contravencional y al Cuerpo de Agentes Metropolitanos, CAM, para que inicien el proceso de cierre respectivo de dicho negocio (...)» (folio 114 del expediente administrativo).

*iii.* Transcrito que ha sido el contenido del acto administrativo impugnado, esta Sala advierte que el mismo no contiene algún análisis de las premisas de

hecho y de derecho —*elementos fácticos, probatorios y jurídicos de la motivación*— que justifique la decisión adoptada.

Concretamente, la resolución descrita hace una simple relación, como contexto de la decisión, de un expediente y de ciertas recomendaciones de las que no se precisa su sentido, ni su autoridad administrativa emisora.

Luego de tal relación, el Concejo Municipal demandado, sin la argumentación de ninguna premisa de hecho, de derecho, ni probatoria, pasó a acordar la no renovación de la licencia para la venta de bebidas alcohólicas, para el año dos mil dieciséis, del establecimiento comercial del actor.

Como se constata, dicha decisión no está precedida de ningún análisis que, junto con una expresa valoración probatoria, permita concluir que el peticionario incumplía algún presupuesto o requisito reglado que ordenamiento establece en torno a la renovación de la licencia pretendida en sede administrativa.

**iv.** A partir de lo expuesto en los párrafos anteriores, esta Sala concluye que el acto administrativo impugnado mediante el cual se acordó no renovar la licencia para la venta de bebidas alcohólicas, para el año dos mil dieciséis, del establecimiento comercial denominado “Expendio de Aguardiente”, propiedad del impetrante; carece de motivación.

Así, siendo la motivación un requisito de validez de todo acto administrativo, no cabe otra conclusión más que el acto impugnado en el presente caso es ilegal, y así ha de declararse en el fallo de esta sentencia.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 21-2017, fecha de la resolución: 13/11/2020*

**Relaciones:**

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 420-2013, fecha de la resolución: 12/10/2020*

## NOTIFICACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

### FINALIDAD

“**B.** El debido proceso hace alusión a un proceso equitativo y respetuoso a los derechos fundamentales de los sujetos procesales, que agrupa garantías que se vuelven indispensables en las diferentes etapas de un proceso judicial o procedimiento administrativo. [...]”

Ahora bien, respecto de las notificaciones debe señalarse que éstas constituyen actos de trámite cuya finalidad es que el administrado tenga conocimiento del acto o resolución emitido por la Administración, ya sea que pueda incidir positiva o negativamente en su esfera jurídica; para que una vez enterado haga uso de sus derechos; es decir, su finalidad es cognoscitiva, por tanto, la eficacia de la misma se da cuando el administrado tiene verdadero conocimiento de la resolución que se pretenda notificar.

El legislador reviste a la notificación de una serie de formalidades para que ésta pueda llevarse a cabo, siendo obligatorio el cumplimiento de las mismas

para lograr su objetivo, el cual no es otro más que poner a la persona titular de derechos que pueden verse menguados, limitados o inhibidos, en conocimiento de una resolución, para que pueda hacer uso de los medios impugnativos pertinentes.

Ante esta última afirmación procede señalar que, si estas formalidades no se cumplen, pero el particular o interesado tiene pleno conocimiento del acto de que se trate, la notificación es válida, y como consecuencia, el acto notificado es eficaz.

Como acto de comunicación, la notificación debe reunir ciertos requisitos formales con el fin de resguardar el cumplimiento del debido proceso del administrado. En el *sub júdice*, notificar a la sociedad demandante de la admisión del recurso de apelación interpuesto en el lugar señalado por ésta para recibir notificaciones de conformidad con la obligación que le impone el artículo 170 inciso primero del Código Procesal Civil y Mercantil —norma de aplicación supletoria con base en el artículo 53 de la LJCA—.

#### VIOLACIÓN AL DERECHO DE AUDIENCIA Y DEFENSA

“De esta manera, es claro que la Administración pública *erróneamente* decidió notificar la resolución que admitió el recurso de apelación, y que serviría de legal emplazamiento para la apelante en una dirección distinta a la señalada por la defensa técnica de la demandante; en consecuencia, la notificación de dicho auto, no cumplió con su objetivo cognoscitivo, ya que el apelante no tuvo conocimiento del mismo, situación que justifica que éste no compareciera ante la respectiva autoridad —director de inspección de trabajo— a hacer uso de su derecho dentro del término de ley.

Por todo lo expuesto, queda en evidencia que la notificación de la resolución a que nos venimos refiriendo, realizada por la Administración de manera irregular, no puede ser válida y carece de eficacia, ya que como ha quedado demostrado, a la postre causó un grave perjuicio a la sociedad demandante, tal es así, que no pudo apersonarse a ejercer sus derechos como lo establece la ley, lo que conllevó a la consecuencia procesal que se declarara desierto el recurso interpuesto, situación que deriva en la violación del derecho de audiencia y defensa de la actora; consecuentemente, para el presente caso, al derecho de recurrir, por lo que debe declararse nula de pleno derecho la resolución del dieciséis de marzo de dos mil quince mediante la cual, el director de Inspección de Trabajo del Ministerio de Trabajo y Previsión Social, declaró desierto el recurso de apelación interpuesto.

2. De la nulidad de pleno derecho por la violación al derecho a una resolución motivada como manifestación del derecho de defensa, por la emisión del acto administrativo originario por la jefa de la Oficina Regional de Occidente del Ministerio de Trabajo y Previsión Social.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 367-2015, fecha de la resolución: 06/03/2020*

## NULIDAD DE PLENO DERECHO

LA FALTA DE UN ORDENAMIENTO QUE REGULE DE FORMA EXPRESA TAL CATEGORÍA NO EXIME LA OBLIGACIÓN DE ANALIZARLA Y CALIFICARLA

“1. La parte actora señaló que la resolución emitida por la autoridad demandada es nula de pleno derecho por haber sido dictada «(...) *sin una atribución legal previa de potestades (...)*» (folio 15 frente).

2. El artículo 2 de la LJCA establece que la competencia de esta Sala se circunscribe al conocimiento de las controversias que se suscitan en relación con la legalidad de los actos de la Administración Pública. Consecuentemente, el artículo 7 del mismo cuerpo normativo determina que se admite la impugnación de actos administrativos cuando éstos sean *nulos de pleno derecho*.

Ahora, a la fecha de emisión del acto administrativo impugnado y estando vigente la LJCA emitida mediante Decreto Legislativo número ochenta y uno, del catorce de noviembre de mil novecientos setenta y ocho, publicado en el Diario Oficial número doscientos treinta y seis, Tomo número doscientos sesenta y uno, de fecha diecinueve de diciembre de mil novecientos setenta y ocho; *no existía regulación que fijara los supuestos a los que se atribuye dicha consecuencia jurídica —nulidad de pleno derecho—*.

En el derecho comparado la nulidad de pleno derecho suele recogerse en una norma sustantiva de aplicación general; sin embargo, en El Salvador el juzgador se enfrenta ante un vacío normativo que deba solventar, porque carece de la seguridad que deviene del texto de una ley.

Ahora bien, si la ley reconoce a esta Sala la facultad y el deber de admitir la impugnación de actos viciados de nulidad de pleno derecho, la falta de un ordenamiento que regule de forma expresa tal categoría, no exime la obligación de analizarla y calificarla. De tal forma que este Tribunal, encargado del control de la legalidad de los actos de la Administración, está obligado, ante la impugnación de actos por nulidad de pleno derecho, a determinar si los concretos vicios alegados en cada caso encajan o no en dicha categoría.

Naturalmente, tal calificación ha de realizarse de forma rigurosa, con razonamientos objetivos y congruentes propios de la institución de la nulidad y, además, sustentarse en el ordenamiento jurídico interno.

Ahora, debe tenerse en cuenta que la nulidad de pleno derecho es una categoría de invalidez caracterizada por una especialidad que la distingue del resto de vicios que invalidan los actos de la Administración.

Es generalmente aceptada la cualificación de los vicios o deficiencias que afectan la validez del acto administrativo en dos categorías: nulidad relativa (anulabilidad) y nulidad absoluta (nulidad de pleno derecho).

La doctrina no es uniforme al abordar el tema de la nulidad de pleno derecho, pero coincide en reconocerle un alto rango y una naturaleza especial que la distinguen de los otros supuestos de invalidez. Se establece, precisamente, que ésta constituye el “*grado máximo de invalidez*” que acarrea consecuencias como la imposibilidad de subsanación, imprescriptibilidad e ineficacia *ab initio*. En este

orden de ideas, la nulidad de pleno derecho tiende a identificarse por la especial gravedad del vicio.

En lo que importa al presente caso debe señalarse que, según la doctrina del derecho, los actos administrativos están afectados de vicios de nulidad absoluta o de pleno derecho cuando: (i) son dictados por una autoridad manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio, (ii) son dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, se omiten los elementos esenciales del procedimiento previsto, o los que garantizan el derecho a la defensa de los interesados, (iii) su contenido es de imposible ejecución, ya sea porque existe una imposibilidad física de cumplimiento o porque la ejecución del acto exige actuaciones que resultan incompatibles entre sí, (iv) se trata de actos constitutivos de infracción penal o de actos dictados como consecuencia de aquéllos y, (v) en cualquier otro supuesto que establezca expresamente la ley (David Blanquer, *Derecho Administrativo*. Volumen 1 °. Editorial Tirant Lo Blanch. S. L. Valencia. 2010. Página 468).

Estos supuestos han sido retomados por esta Sala para realizar el análisis de la pretensión deducida bajo la forma de una nulidad de pleno derecho (verbigracia, las sentencias referencias: 632-2016, de las ocho horas diez minutos del día siete de febrero de dos mil diecisiete; 361-2012, de las quince horas del cuatro de diciembre de dos mil diecisiete; 68-2015, de las doce horas veintitrés minutos del veinticuatro de agosto de dos mil dieciocho; y, 248-2014, de las catorce horas cincuenta minutos del seis de mayo de dos mil diecinueve).

Precisado esto, debe reafirmarse que es competencia de esta Sala conocer y decidir sobre las pretensiones deducidas por los justiciables cuyo fundamento jurídico sea la alegación relativa a la existencia del vicio de “*nulidad de pleno derecho*”, y determinar, en cada caso, si tal vicio encaja en esta categoría especial de invalidez.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 228-2016, fecha de la resolución: 11/02/2020*

## PERMISOS SINDICALES

### ORGANIZACIONES SINDICALES FORMADAS AL INTERIOR DE LAS INSTITUCIONES PÚBLICAS

#### “C. Decisión.

Planteadas las posturas jurídicas sobre la controversia, esta Sala emitirá la decisión que conforme a derecho corresponde.

1. El derecho a la *libertad sindical* se traduce en la facultad de los patronos y trabajadores de asociarse libremente para la defensa de sus intereses, formando asociaciones profesionales o sindicatos (artículo 47 de la Cn.).

Específicamente, respecto de las organizaciones sindicales formadas al interior de las instituciones públicas, es reconocido de igual manera, el derecho a que las entidades públicas concedan los respectivos permisos sindicales, ello,

con el objeto de garantizar el ejercicio de sus funciones de defensa de los intereses de sus miembros.

De ahí que, tal como ha sido establecido por la Sala de lo Constitucional de esta Corte, los permisos sindicales se configuran como «(...) *el instrumento mediante el cual el empleador concede a los directivos sindicales autorización para ausentarse del lugar de trabajo en horas laborales, con la finalidad de poder cumplir con actividades propias e indispensables para el adecuado funcionamiento y desarrollo de la organización laboral, siempre y cuando dichos permisos se encuentren dentro de los límites razonables, sean proporcionales y atiendan a un criterio de necesidad, ya que su principal finalidad es permitir el funcionamiento normal de la asociación sindical (...)*» (sentencia de las quince horas treinta minutos del veintiséis de junio de dos mil quince, del proceso de amparo referencia 746-2011).

Ahora, es necesario precisar que las autorizaciones que deben ser concedidas a los representantes de las organizaciones sindicales con miras a que desarrollen su legítimo derecho de asociación sindical, no se constituyen como un derecho absoluto, lo que implica que deben armonizarse con los demás derechos y valores constitucionales.”

#### NO EXISTE UNA REGULACIÓN NORMATIVA QUE ESTABLEZCA UN RÉGIMEN DE PERMISOS SINDICALES DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS

“En nuestro ordenamiento jurídico, no existe una regulación normativa que establezca un régimen de permisos sindicales de los servidores públicos, por lo que es necesario que al interior de las instituciones públicas se funden ciertos parámetros que proporcionen certeza jurídica mediante su regulación, organización y un mínimo procedimiento. Advirtiendo también, que eventualmente los permisos sindicales pueden ser objeto de denegación por la autoridad correspondiente.

Así, como ha señalado la Sala de lo Constitucional de esta Corte, esta regulación implica «(...) *adoptar las medidas normativas necesarias para concretizar los derechos fundamentales, es decir, comprende la actividad normativa mediante la cual: (i) se implementan las reglas para el ejercicio del derecho; (ii) se organiza dicho ejercicio; (iii) se establecen los procedimientos requeridos para hacerlo efectivo; y (iv) se diseñan sus garantías. Por tal razón (...) dicha actividad puede realizarse mediante cualquier disposición de carácter general, impersonal y abstracto emitido por órganos estatales o entes públicos habilitados para ello (...)*» (sentencia de las quince horas treinta minutos del veintiséis de junio de dos mil quince, del proceso de amparo referencia 746-2011).

2. Con relación a los permisos sindicales concedidos al interior del RNPN por medio del acto administrativo impugnado, el demandante adujo que «*el sujeto legalmente investido para realizar [dicha] regulación no es el o la Presidenta [de la Junta Directiva de tal entidad]*» (folio 25 frente).

Respecto de tal afirmación, esta Sala advierte que el demandante cuestiona la competencia de la Presidenta de la Junta Directiva del RNPN para emitir el

acto administrativo impugnado, mediante el cual se instauró un régimen de permisos sindicales al interior de la institución pública.

*i.* Pues bien, la competencia es la capacidad de actuación dada por ley a un órgano administrativo, estableciendo por ella la extensión de sus límites para adoptar decisiones o ejecutar actuaciones materiales. De ahí que, esta investidura legal sea considerada como la expresión máxima del principio de legalidad y como una garantía para los particulares de que los funcionarios públicos actuarán, solamente, de acuerdo a las facultades concedidas con anterioridad.”

PRESIDENTE DE LA JUNTA DIRECTIVA DEL RNPN ES LA AUTORIDAD COMPETENTE PARA EMITIR PERMISOS O LICENCIAS DE LOS DIRECTIVOS SINDICALES

“Este Tribunal verifica, que por medio del Decreto Legislativo número cuatrocientos ochenta y ocho, de fecha veintisiete de octubre de mil novecientos noventa y cinco, publicado en el Diario Oficial número doscientos veintisiete, Tomo trescientos veintinueve, de fecha siete de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, se creó el Registro Nacional de las Personas Naturales, como una entidad de derecho público, con autonomía en lo técnico y administrativo.

El decreto en referencia, reguló en su artículo 3 que *«La estructura, funcionamiento y atribuciones del Registro Nacional de las Personas Naturales será determinado por una Ley Orgánica y los Reglamentos respectivos»*.

Así, mediante el Decreto Legislativo número quinientos cincuenta y dos, del veintiuno de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, publicado en el Diario Oficial número veintiuno, Tomo trescientos treinta, del treinta y uno de enero de mil novecientos noventa y seis, se promulgó la Ley Orgánica del Registro Nacional de las Personas Naturales, prescribiendo su artículo 5, lo siguiente:

*«La dirección y administración general del Registro Nacional corresponderá a una Junta Directiva, la cual estará integrada en la forma siguiente: a) Registrador Nacional, quien será su presidente, nombrado por el Presidente de la República; y b) Diez miembros propietarios y sus respectivos suplentes nombrados así: uno por cada partido político que cuente con representación legislativa no menor a cinco Diputados; uno por el Tribunal Supremo Electoral; uno por el Ministerio de Hacienda; uno por el Ministerio de Economía; uno por la Junta de Vigilancia Electoral; y uno por la Corporación de Municipalidades de la República de El Salvador»* (el subrayado es propio).

Ahora, el artículo 12 de la LORNPN, determinó que dentro de las atribuciones del Presidente de la Junta Directiva del RNPN, se encuentran: *«(...) d) Organizar las oficinas y dependencias del Registro para la buena marcha de la administración, de acuerdo con las leyes, reglamentos y las instrucciones de la Junta Directiva; e) Comunicar al personal subalterno las instrucciones, observaciones o recomendaciones que estime necesarias para la buena marcha del Registro Nacional; (...) h) Formular recomendaciones esenciales sobre normas y procedimientos a seguirse en la organización y desarrollo del trabajo; e, i) Trasladar, dar licencias y corregir disciplinariamente al personal del Registro Nacional y sus dependencias»*.

Por otra parte, el artículo 34 del Reglamento de la LORNPN estipuló que «*El Presidente-Registrador Nacional, además de las atribuciones reguladas en los Artículos 11 y 12 de la Ley Orgánica tendrá las siguientes: a) La planificación, organización, dirección, supervisión y control del funcionamiento del RNPN. b) Dictar las medidas que considere pertinentes para el buen funcionamiento del RNPN, tanto en los aspectos de administración como en los relativos a la prestación de los servicios (...)*».

De las normas transcritas, esta Sala advierte que la autoridad competente para regular en el ámbito administrativo los asuntos relacionados con las licencias de los empleados vinculados al RNPN es el Presidente de la Junta Directiva del RNPN.

Concretamente, el artículo 12 letra i de la LORNPN establece que el Presidente de la Junta Directiva del RNPN está facultado para «*Trasladar, dar licencias y corregir disciplinariamente al personal del Registro Nacional y sus dependencias*». Debe entenderse, que la potestad otorgada por el legislador para «dar licencias», no se traduce restrictivamente a que la autoridad administrativa sólo puede conceder permisos, sino que, en este mismo sentido, puede negarlos o modularlos, en principio, de conformidad con los parámetros y límites previamente establecidos en la ley, todo con el objeto de controlar el buen funcionamiento de la institución pública y garantizar a su vez, los derechos de los trabajadores de la misma.

*ii.* Es importante destacar que, en el *sub judice* nos encontramos ante el ejercicio de *la potestad de organización*, que se refiere a la facultad que la Administración Pública ostenta para configurar su estructura, decidir y ordenar los asuntos internos de su funcionamiento, la cual por regla general es inherente a quien ejerce la función de dirección.

Así pues, la Administración Pública se encuentra facultada para ordenar y organizar los asuntos relativos a las relaciones de los trabajadores vinculados con la Administración. Dentro de estas relaciones laborales encontramos como una especie, las relaciones de los trabajadores que poseen un cargo de dirección y representación sindical, a quienes se les reconoce el derecho de gozar del tiempo libre y necesario para desempeñar labores sindicales dentro de la jornada de trabajo, sin pérdida de salario ni prestaciones laborales, siempre y cuando no se afecte el funcionamiento eficaz de la institución pública a la que pertenecen.

*iii.* Pues bien, en la LORNPN y su reglamento no existe, un artículo que específicamente establezca que el Presidente de la Junta Directiva del RNPN podrá conceder licencias o permisos sindicales; sin embargo, de la integración de las normas que instituyen las potestades que ostenta el Presidente de la Junta Directiva del RNPN, se advierte que las funciones de *organización, control y corrección disciplinaria* del personal adscrito al RNPN han sido encomendadas por el Legislador a dicho funcionario público.

Ahora, en principio los miembros de la Junta Directiva del STRNPN son servidores públicos a los que se les ha encomendado una determinada función propia del RNPN, empero por sus funciones de dirección, representación y administración de la organización sindical, requieren de un régimen especial de permisos que garanticen la viabilización y desarrollo de su derecho a la libertad

sindical. Entonces, si el funcionario con la potestad para organizar y controlar lo concerniente a las licencias de trabajo del personal del RNPJ es el Presidente de la Junta Directiva de la referida institución, es en consecuencia, esta misma autoridad administrativa la que ostenta la potestad para otorgar los permisos sindicales.

*iv.* En conclusión, la autoridad administrativa con la competencia para emitir los permisos o licencias de los directivos sindicales es el Presidente de la Junta Directiva del RNPJ, de ahí que, la emisión del acto administrativo impugnado no constituye, como expresión competencial, un exceso en las atribuciones encomendadas a dicha autoridad por el Legislador, en consecuencia, se desestima la referida falta de competencia alegada por el demandante.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 108-2017, fecha de la resolución: 29/06/2020*

## PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN SANCIONADORA

SE INSTITUYE COMO LÍMITE AL EJERCICIO DEL *IUS PUNIENDI* DEL ESTADO

“1. Para la Administración Pública existe la obligación de examinar si, en el caso concreto sobre el cual ha de ejercitar la potestad administrativa sancionadora, han operado o no los presupuestos de la prescripción. Ello es así dado que, por seguridad jurídica, no puede existir una persecución administrativa sancionadora permanente en el tiempo; es decir, el administrado no puede ser sometido indefinidamente a la posibilidad del inicio de un procedimiento sancionador.

En este sentido, la prescripción se instituye como un límite al ejercicio del *ius puniendi* del Estado, de forma que transcurrido el plazo previsto en la ley, no se puede llevar adelante la persecución pública derivada de la sospecha de que se ha cometido un hecho punible concreto.

La prescripción de la acción supone en su esencia un límite temporal que el Estado se impone para llevar a cabo la persecución y castigo de los ilícitos, constituyéndose por un lado en un instrumento potenciador del derecho de los indagados a ser perseguidos en un plazo razonable, y por otro, en un estímulo para la actividad estatal oportuna y efectiva de los órganos encargados del *ius puniendi*, ante el evento de la imposibilidad de iniciar la acción sancionadora más allá de determinado espacio temporal.

En confirmación de lo anterior se ha estimado, doctrinariamente, sobre la operatividad de la prescripción en la sustancial unidad del fenómeno sancionador, que: «(...) el instituto de la prescripción penal es aplicable al derecho administrativo sancionador (...) por la común sujeción de ambos órdenes, penal y administrativo, a idénticos principios de la actividad pública punitiva o sancionadora, que impide aplicar al sancionado por una infracción administrativa un trato peor que al delincuente reservado al CP, encontrándose su fundamento en el efecto destructor del tiempo, que hace a la sanción ineficaz a los fines para los cuales fue instituida a la vez que sirve a razones de seguridad jurídica, que impide que el sancionado viva en todo momento pendiente de su imposición

(...)» (Garberí Llobregat, José; Buitrón Ramírez, Guadalupe. El Procedimiento Administrativo Sancionador, Volumen I. Cuarta Edición. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia, España, 2001. Pág.152).”

#### APLICACIÓN SUPLETORIA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL

“2. Ahora bien, en lo que importa al presente caso debe puntualizarse que, al momento en que se verificó y comprobó el hecho constitutivo de infracción atribuido a la parte actora —doce de octubre de dos mil nueve—, se encontraba vigente la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la Ciudad de San Salvador, Departamento de San Salvador, aplicable al presente caso, la cual, si bien regulaba el procedimiento a seguirse para la imposición de sanciones administrativas, no regulaba nada sobre la prescripción de la facultad de investigación y sanción de las contravenciones a la normativa de tasas municipales generadas en razón de los servicios prestados por el Municipio.

Así, al no existir regulación sobre la prescripción en la ordenanza antedicha, debía regir supletoriamente la Ley General Tributaria Municipal, de conformidad al artículo 55 de la misma Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la ciudad de San Salvador, Departamento de San Salvador.

Al respecto, el artículo 55 de tal cuerpo normativo establece: “De lo no establecido en esta ordenanza se aplicará supletoriamente la normativa establecida en la Ley General Tributaria Municipal y en el Colegio Municipal y, así como las disposiciones del Derecho Común pertinentes” (el subrayado es propio).

En virtud de tal disposición es evidente que la Ley General Tributaria Municipal puede ser aplicada supletoriamente a aquellos casos donde la ordenanza *supra* no regula algún supuesto que sí está contemplado en la referida ley, y cuyo contexto sea el desarrollo de un procedimiento administrativo para la imposición de la sanción administrativa de multa.

En este punto conviene señalar que el artículo 61 de la Ley General Tributaria Municipal regula lo siguiente: *“La facultad de la administración tributaria municipal para aplicar sanciones por contravenciones se extingue por su prescripción (...)”*.

En ese mismo sentido, el artículo 62 de la mencionada ley establece: “La facultad de la administración tributaria municipal para aplicar sanciones por infracciones prescribirá en el plazo de tres años, contados desde que la infracción fue cometida (...)” (el subrayado es propio).”

LA FECHA DE INICIO DEL PROCEDIMIENTO NO SE COMPUTA AUTOMÁTICAMENTE A PARTIR DE LA EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA QUE ORDENÓ TAL INICIO, SINO A PARTIR DE LA FECHA DE NOTIFICACIÓN DE TAL RESOLUCIÓN

“En consecuencia, para el presente caso, en lo relativo a la prescripción, resulta aplicable supletoriamente el mencionado artículo 62 de la Ley General Tributaria Municipal, siendo los fundamentos para su aplicación, en el *sub júdice*, los siguientes:

(i) Los actos administrativos impugnados han sido emitidos en el ejercicio de la potestad administrativa sancionadora; de igual forma, la ley antedicha constituye una normativa que estructura el cauce formal para el ejercicio de la misma potestad.

(ii) Los actos controvertidos poseen como fin la imposición de una multa administrativa; correlativamente, dicha ley, tiene como objeto la determinación de multas administrativas, entre otros.

(iii) La normativa especial vigente al momento de la emisión de los actos cuestionados (ordenanza municipal), no contempla regulación alguna sobre la prescripción; *contrario sensu*, la ley a la que se remite establece una regulación sobre la prescripción y sus efectos en el ejercicio de la potestad sancionadora.

(iv) La Administración Pública tenía la carga de ejercer la potestad administrativa sancionadora dentro de los límites que impone la seguridad jurídica, por lo que, el artículo 55 de la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la ciudad de San Salvador, Departamento de San Salvador, en relación con el 62 de la Ley General Tributaria Municipal, constituían un parámetro normativo que obligaba a las autoridades demandadas a aplicar supletoriamente la figura de la prescripción, para el caso planteado.

En este orden de ideas, las autoridades demandadas se encontraban en la obligación de analizar el ordenamiento jurídico vigente en aquel momento y determinar, con base en los cuerpos normativos que resultasen aplicables por los diferentes métodos de aplicación del derecho, las reglas de la prescripción que podían operar en el caso sobre el cual pretendían emitir un pronunciamiento sancionador.

En esta línea argumentativa, dada la naturaleza –administrativa sancionadora– del caso objeto de estudio, debe concluirse que las reglas aplicables son las establecidas en el artículo 62 de la Ley General Tributaria Municipal, de conformidad al artículo 55 de la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la Ciudad de San Salvador, Departamento de San Salvador.

[...]

**b.** Ahora, debe señalarse la fecha en que el procedimiento administrativo del caso inició de manera “efectiva”.

En este punto es importante señalar que la fecha de inicio del procedimiento no se computa, automáticamente, a partir de la emisión de la resolución administrativa que ordenó tal inicio; sino, por el contrario, *a partir de la fecha de notificación de tal resolución*.

Esto es así dado que, por seguridad jurídica y con fundamento en el derecho de defensa de rango constitucional, una persona tiene conocimiento efectivo del inicio de un procedimiento, de la atribución de una carga infractora y del derecho para oponerse, a partir de la notificación respectiva. Así, esta notificación permite la eficacia del acto instructor de la investigación y, por lo tanto, alude al momento preciso en que el administrado advierte, con suficiencia, el ejercicio de la potestad de investigación en su contra.

**c.** Pues bien, la Jefa de la Delegación Distrital número Uno de la Municipalidad de San Salvador inició el procedimiento administrativo sancionador contra la imputante, mediante resolución de fecha veintiuno de enero de dos mil diez.

Sin embargo, esta decisión le fue notificada a la demandante hasta el *quince de noviembre de dos mil trece*.

d. Como se advierte de los datos señalados en el apartado anterior, *transcurrieron más de cuatro años entre la fecha en que se evidenció la infracción administrativa –doce de octubre de dos mil nueve– y la fecha del inicio efectivo del procedimiento sancionador –quince de noviembre de dos mil trece–*.

En este sentido, al aplicar el plazo de prescripción de tres años regulado en el artículo 62 de la Ley General Tributaria Municipal, resulta evidente que *el procedimiento sancionador instruido contra la impetrante inició cuando ya había operado la prescripción de la potestad sancionadora*.

En consecuencia, los actos administrativos producto del ejercicio de tal potestad son ilegales, por el motivo antedicho.

5. Finalmente, advertida la ilegalidad de las actuaciones administrativas impugnadas, por el vicio señalado, resulta inoficioso pronunciarse sobre las restantes causas de ilegalidad alegadas por la parte demandante.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 615-2016, fecha de la resolución: 03/02/2020*

#### FINALIDAD

“En la sentencia de las quince horas del siete de junio del corriente año, en el proceso con referencia 75-18-PC-SCA, esta Sala manifestó: *«La prescripción, en derecho administrativo, tiene doctrinaria y connaturalmente las siguientes vertientes o sub clasificaciones, que son dos caras de la misma moneda dentro de un procedimiento sancionatorio: 1) por un lado, la prescripción de la auto tutela declarativa, que comprende desde la facultad de iniciar el procedimiento administrativo hasta la eficacia de la declaración de existencia de la infracción [dentro de la cual puede perfilarse la prescripción interna y caducidad del procedimiento]; y, 2) por otro lado, la prescripción de la ejecución de la sanción. En armonía a lo señalado, la prescripción de la auto tutela declarativa es la facultad que ostenta la Administración Pública de iniciar un procedimiento con la acción correspondiente (cualquiera que sea su forma de impulso, de oficio o a petición de parte); hasta la eficacia de la declaración de la sanción [junto con la legal notificación en el plazo establecido]; y el límite de esta facultad declarativa opera por el mero transcurso del tiempo tras la inactividad administrativa (sin causa legal acreditada), ante la comisión de una infracción. Por ello, la prescripción de la auto tutela declarativa se constituye como una limitación a la persecución administrativa para declarar una obligación al administrado, por haber perdido ésta su eficacia jurídica, ante la inactividad o laxitud de la autoridad competente para ejercerla»*.

La doctrina señala que el fin de la prescripción es tener por extinguido un derecho que, por no haberse ejercido, se puede presumir que el titular lo ha abandonado. Se tiene en cuenta la razón subjetiva del no ejercicio del derecho o la negligencia real o supuesta del titular.”

LAS NORMAS JURÍDICAS REFIEREN EL OBJETO DE LA PRESCRIPCIÓN ESTRICTAMENTE A LOS ILÍCITOS Y A LAS SANCIONES

“Tal principio tiene aplicación en el derecho administrativo sancionador, se afirma que las normas jurídicas refieren el objeto de la prescripción estrictamente a los ilícitos y a las sanciones. Así, se justifica: *«Entender de tal modo la prescripción supone también el tener que atribuir al mero transcurso de un período de tiempo previamente determinado en la norma radical efecto de extinguir o eliminar la posibilidad de que por parte de los poderes públicos se declare o se reprima la responsabilidad penal. La infracción prescrita, al haber quedado extinguida por el transcurso del plazo fijado al efecto, ni puede ser objeto de un procedimiento sancionador evidentemente abocado al fracaso, ni, en consecuencia, puede ser ya sancionada o reprimida. La sanción prescrita, por la misma razón, tampoco puede ser exigida o ejecutada al sujeto a quien se hubiera impuesto»*. (El Procedimiento Administrativo Sancionador, volumen I, op. cit.)

b) Hechos acontecidos en sede administrativa.

La autoridad demandada remitió el expediente administrativo relacionado con el presente caso, el cual consta de dos piezas con 287 folios útiles; debido a que a la demandante se le atribuyeron dos conductas por las cuales fue removida del cargo que tenía como Jueza de Paz de Santo Domingo, departamento de San Vicente, en este punto, haremos referencia a los pasajes correspondientes de la imputación efectuada en el procedimiento con referencia 127/2010 (71) que es al que se le atribuye la configuración de la prescripción.

En ese orden, consta a folios 1 y 2 el escrito presentado por la señora DAGV, quien denunció a la licenciada MBAR por el posible quebrantamiento del ordenamiento jurídico disciplinario, cuando fungía como Jueza de Paz de Chirilagua, departamento de San Miguel. El escrito fue recibido el veintitrés de julio de dos mil diez, por la Secretaria del Departamento de Investigación Judicial.

A folios 9 se encuentra agregado un auto, de las ocho horas treinta minutos del trece de agosto de dos mil diez, en el cual se dio por recibida la denuncia contra la demandante y se ordenó la práctica de una auditoría. [...]

c) Aplicación de la prescripción al presente caso.

Es importante tener presente que si una acción prescribe no se extingue el cometimiento de la conducta atribuida a la presunta infractora, sino que desaparece la potestad de la Administración Pública para iniciar el correspondiente procedimiento sancionatorio, por el simple hecho de haber transcurrido el plazo fijado en la ley.”

AUTORIDAD DEMANDADA INICIÓ LA ACCIÓN SANCIONADORA FUERA DE LOS CIENTO OCHENTA DÍAS QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 80 DE LA LEY DE LA CARRERA JUDICIAL, POR LO TANTO LA ACCIÓN ESTABA PRESCRITA

“Según el artículo 80 de la Ley de la Carrera Judicial, el derecho que tenía la autoridad demandada para iniciar la acción sancionatoria prescribe después de haber transcurrido el plazo de ciento ochenta días, contados a partir del co-

nocimiento del hecho que la motiva. En este caso, las partes no controvierten el tiempo establecido en la ley, acá la disyuntiva se concentra en el momento en que la autoridad demandada tuvo conocimiento del posible cometimiento de la conducta atribuida y que era contraria al ordenamiento jurídico disciplinario al que se encontraba sometida como miembro de la carrera judicial.

Los pasajes del expediente administrativo relacionados, de conformidad con el artículo 331 del Código Procesal Civil y Mercantil (CPCM) son instrumentos públicos, por lo que constituye prueba fehaciente de los hechos, actos o estado de cosas que documenten, según el artículo 341 inciso primero del mismo cuerpo normativo.

En ese sentido, quedó evidenciado que la licenciada MBAR fue denunciada por la señora DAGV, por medio de escrito presentado el veintitrés de julio de dos mil diez, ante el Departamento de Investigación Judicial de la Corte Suprema de Justicia.

La autoridad demandada señaló que el plazo para que se configurara la prescripción, comienza a contabilizarse en el momento en que se interpone una denuncia, atribuyendo el posible cometimiento de una conducta contraria al ordenamiento jurídico disciplinario al que se encuentran sometidos los miembros de la carrera judicial; es decir, el apoderado de la Corte Suprema de Justicia en Pleno consideró que el escrito donde se denunciaron las conductas contra la actora, interrumpe el plazo para que se configure la prescripción.

Por otra parte, no existe constancia que a la licenciada MBAR le fue notificado el auto que ordenó la auditoría, así como el resultado de la misma. Por el contrario, la demandante tuvo conocimiento del inicio del instructivo sancionatorio, ordenado en el auto de las trece horas con cuarenta y cinco minutos del quince de febrero de dos mil dieciséis (folio 44 del expediente administrativo) hasta el trece de mayo del mismo año, donde se le entregó la correspondiente esquila de ley.

La controversia se encuentra en el momento en que debe entenderse interrumpida la prescripción para el inicio de la acción sancionatoria, puesto que la demandante considera que transcurrieron los ciento ochenta días que establece la ley, cuando se inició el instructivo; por su parte, la autoridad demandada alegó que, se interrumpió la prescripción con el escrito en el que la señora DAGV presentó el escrito denunciado los supuestos hechos contrarios al ordenamiento jurídico.

Es pertinente señalar que la Ley de la Carrera Judicial establece el procedimiento que debe seguir la autoridad demandada, al momento de ejercer la potestad sancionadora contra los miembros de la carrera judicial, el cual se encuentra regulado en el capítulo XI, artículos 57 y siguientes de la referida norma.

Así las cosas, el procedimiento disciplinario que nos ocupa puede iniciar de oficio o por denuncia de conformidad con el artículo 58, si es por medio de ésta última, debe cumplir los requisitos del artículo 59. El artículo 61 regula el trámite del procedimiento sancionatorio; y, el artículo 62, la resolución final.

En el presente caso, el procedimiento administrativo sancionatorio inició por una denuncia presentada ante el Departamento de Investigación Judicial, siendo este el momento en que se cumple el presupuesto que exige el artículo 80 de

la Ley de la Carrera Judicial, cuando hace referencia a que el plazo de ciento ochenta días se contabilizará a partir del conocimiento del hecho que lo motiva.

El artículo 80 de la Ley de la Carrera Judicial es claro en determinar que los ciento ochenta días comienzan a contabilizarse desde el momento en que se tiene conocimiento (por parte de la autoridad competente) del hecho; en ese sentido, cuando se denuncia a un funcionario judicial, es acá el momento en que debe entenderse el inicio del conteo del plazo a fin de que la acción no prescriba.

Por otra parte, no es atendible el alegato del apoderado de la autoridad demandada, cuando sostiene que la denuncia presentada interrumpió el plazo de la prescripción, porque esta figura –como se ha señalado– se convierte en una limitante para la Administración Pública y un derecho del administrado, de que transcurrido cierto período de tiempo –determinado en la ley– el derecho de iniciar la acción correspondiente se extingue.

En ese sentido, no puede depender de la persona que presenta una denuncia, señalando el posible quebrantamiento al ordenamiento jurídico disciplinario, al contrario, la prescripción es una figura que limita a la Administración Pública de ejercer la potestad sancionadora que se encuentra marcada en la ley.

En el presente caso, quedó acreditado que se presentó una denuncia por parte de la señora DAGV, atribuyendo el posible cometimiento de ciertos hechos que pudieran ser constitutivos de infracción e imposición de una sanción, en contra de la licenciada MBAR, siendo a partir de la fecha en que se reciba la denuncia el momento en que se debe iniciar a contabilizar los ciento ochenta días para que no se configure la prescripción.

Se dejó constancia que la denuncia presentada por la señora DAGV fue presentada el veintitrés de julio de dos mil diez y el auto de inicio del instructivo sancionatorio fue notificado –acto con el que se interrumpe la prescripción– hasta el trece de mayo de dos mil dieciséis.

Por consiguiente, el procedimiento administrativo identificado con la referencia 127/2010 (71) es ilegal, porque la potestad sancionadora ejercida por la Corte Suprema de Justicia en Pleno ya había prescrito, por haber transcurrido cinco años y diez meses desde el día en que se tuvo conocimiento del supuesto atribuido como infracción; es decir, más de ciento ochenta que regula el artículo 80 de la Ley de la Carrera Judicial.

Por lo expuesto, los actos administrativos impugnados, en lo que concierne al procedimiento 127/2010 (71) contienen el vicio de ilegalidad de prescripción.

Debido a que se estima que transcurrió el plazo establecido en la Ley de la Carrera Judicial para el ejercicio de la acción sancionadora, y ésta estaba prescrita, resulta innecesario examinar el otro argumento esgrimido por la demandante respecto del procedimiento 127/2010 (71), en razón de que se extinguió el derecho de ejercer *el ius puniendi* por parte de la Administración Pública, lo que conlleva un vicio en la instauración del procedimiento administrativo sancionatorio, lo que resulta inoficioso el examen del otro vicio atribuido.

Sin embargo, corresponde examinar los alegatos vertidos al procedimiento 118/2015 (71) que se acumuló contra la licenciada MBAR, ya que para declarar

ilegales los actos impugnados, es indispensable la estimación de un vicio en este otro, sino se mantendría la sanción impuesta.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 34-2017, fecha de la resolución: 07/10/2020*

## PRINCIPIO DE BUENA FE

RELACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN CON LOS ADMINISTRADOS HAN DE REGIRSE POR ESTE PRINCIPIO

“*ii.* Dicho lo anterior, es necesario analizar los hechos denunciados por la parte actora de cara a la actividad administrativa ejecutada por la autoridad demandada en el presente caso.

Desde el plano del procedimiento administrativo, es necesario puntualizar que las relaciones de la Administración con los administrados han de regirse por el *principio de buena fe*, que implica el cumplimiento leal, honrado y sincero de los deberes de la Administración Pública y el ejercicio, con el mismo carácter, de los derechos de los administrados.

Es decir, ante la apariencia de juridicidad de una petición amparada en cierta documentación que cumple las formalidades legales en su formulación o expedición, la Administración Pública debe estimar la presunción de veracidad de los hechos que se hacen constar.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 361-2015, fecha de la resolución: 22/12/2020*

## PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

PRINCIPIO MATERIAL DEL DERECHO TRIBUTARIO, LÍMITE MATERIAL QUE DEBE RESPETAR EL ESTADO CUANDO EJERCE SU PODER IMPOSITIVO

“**2.** Por último, la demandante alega la ilegalidad de la actuación de la Jefa de Cuentas Corrientes de la Alcaldía Municipal de San Vicente, porque para la determinación oficiosa del tributo, cuya base imponible son los activos que posee en esa circunscripción territorial, no le dedujo necesariamente los pasivos relacionados para, de ahí, aplicar a ese resultado (*capital contable*) la progresividad del tributo.

Por su parte, las autoridades demandadas justifican contestemente la legalidad de la determinación tributaria y al respecto manifiestan que el tributo cuya base son los activos ha sido calculado con el balance que la sociedad demandante presentó, correspondiente al ejercicio de dos mil dieciséis; además, de conformidad con los artículos 21 y 22 de la Ley de Impuestos Municipales de San Vicente, existe la regulación legal para su tasación pues el legislador regula que de los activos será deducible “*los activos gravados en otros municipios, los*

*títulos valores garantizados por el Estado y la depreciación del activo fijo a excepción de los inmuebles”.*

Al respecto, conforme con el balance agregado a folios 35 del expediente administrativo, el activo de la sociedad demandante, correspondiente al ejercicio de dos mil dieciséis, asciende a la cantidad de ciento veintiséis millones trescientos diecisiete mil ciento treinta y nueve dólares con sesenta y cinco centavos de dólar de los Estados Unidos de América (\$126,317,139.65).

Pues bien, el impuesto determinado por la Administración Tributaria Municipal de San Vicente, a partir del monto de los activos *supra*, tiene a su base el artículo 11 de la Ley de Impuestos Municipales de San Vicente, departamento de San Vicente, emitida por Decreto Legislativo No, 573, del once de enero de mil novecientos noventa y seis, publicado en el Diario Oficial número 27, Tomo 330 del ocho de febrero de mil novecientos noventa y seis, que en lo que atañe establece:

*«Art. 11.- Se consideran empresas financieras los bancos del sistema nacional, las sucursales de bancos extranjeros, las asociaciones de ahorro y préstamo, las bolsa de valores, las inscritas como casas corredoras de bolsas, las casas de cambio de moneda extranjera, las de seguro, y cualquier otra que se dedique a operaciones de crédito, financiamiento, casas afianzadoras, montepíos o casas de empego similares. Se excluye el Banco Central De Reserva.*

*Por la actividad financiera se pagará conforme a la siguiente tabla:*

***Si el activo neto o Imponible es: Impuesto mensual:***

*(...)De ¢10,000,000.01 en adelante                      ¢3,170,00 más ¢0.09 por millar o fracción, excedente a ¢10,000,000.00»*

*i.* La Sala de lo Constitucional de esta Corte ha sostenido que la capacidad económica, también denominada capacidad contributiva, establece que los sujetos pasivos tributarios deben contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado en proporción a la aptitud económica que cada sujeto posea (sentencia del 5-X-2011, en el proceso de amparo con referencia 587-2009).

Continúa manifestando la referida Sala, en la misma sentencia de amparo 587-2009, que la capacidad contributiva generalmente se mide por medio de cuatro indicadores: el patrimonio, la renta, el consumo y el tráfico de bienes.

También -en las sentencias del 22-IX-2010 y 2-11-2011, emitidas en los amparos 455-2001 y 1005-2008, respectivamente-, la Sala de lo Constitucional ha manifestado que el legislador sólo puede gravar aquellos elementos materiales del tributo que, de forma directa o indirecta, revelan alguna aptitud económica para participar en los gastos del Estado.

De ahí que el principio de capacidad económica se erige constitucionalmente, manifiesta la Sala de lo Constitucional, como un principio material del derecho tributario y, por ende, como límite material que debe respetar el Estado cuando ejerce su poder impositivo (sentencia del 13-IV-2016 en el proceso de inconstitucionalidad 65-2014).

Y en la sentencia de inconstitucionalidad del 17-IV-2015 en el proceso 98-2014, la Sala de lo Constitucional determinó que el principio de capacidad contributiva se manifiesta de forma objetiva (o absoluta) y de forma subjetiva (o relativa). La primera, que tiene como destinatario al legislador, obliga a considerar en

abstracto solamente la riqueza disponible y no la obtenida al final de un período o ejercicio impositivo. La segunda, cuyo destinatario es el aplicados de la norma, obliga a concretizar la riqueza disponible de cada sujeto pasivo tributario cuyo contenido soporta las erogaciones para conservar o mantener la fuente generadora de réditos o ganancias objeto de gravamen.

La Sala de lo Constitucional, tanto en el proceso 475-2016 citado por la parte actora, como en las sentencias de amparo del 19-IV-2017 con referencia 446-2015, y de inconstitucionalidad del 26-V-2017 en el proceso de referencia 50-2015, y también en las inconstitucionalidades iniciadas por requerimiento de esta Sala conforme con el artículo 77-A de la Ley de Procedimientos Constitucionales, en los procesos de referencias 222017, 40-2017, 44-2017, 46-2017 y 51-2017 ha resuelto que las Administraciones Tributarias Municipales deben determinar los impuestos municipales con base a los activos, con la deducción del *pasivo*, conforme a la aplicación de la norma de carácter general contenida en el artículo 127 de la Ley General Tributaria Municipal que regula las deducciones necesarias (pasivos) para la conservación del capital productivo y de cualquier otra fuente generadora (activos).”

#### DECLARATORIA DE ILEGALIDAD POR VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

“*ii.* Consta, de la lectura de la declaración jurada presentada por la actora ante la Administración Tributaria de San Vicente, agregada a folio 33 del expediente administrativo y de la resolución expresa e impugnada agregada a folio 43, que ni la demandante y tampoco la Jefa de Cuentas Corrientes de la Alcaldía Municipal de San Vicente dedujeron, de los activos, los respectivos pasivos para determinar la cuantía del impuesto conforme los artículos 11, último *ítem*, de la Ley de Impuestos Municipales San Vicente, departamento de San Vicente y 127 de la LGTM.

*iii.* En conclusión, esta Sala deberá declarar ilegal la resolución emitida el siete de junio de dos mil diecisiete, por la Jefa de Cuentas Corrientes de la Alcaldía Municipal de San Vicente que determinó a cargo de la demandante, impuesto mensual de diez mil novecientos ochenta y cuatro dólares con sesenta y ocho centavos de dólar de los Estados Unidos de América (\$10,984.68), por haber violado el principio de capacidad contributiva regulado en el artículo 131 ordinal 6° de la Constitución.

Como consecuencia necesaria, también el acto denegatorio presunto deberá declararse ilegal (segundo acto impugnado en la demanda), pues el Concejo Municipal de San Vicente, al contestar negativamente el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, con ello, confirmar, también presuntivamente, la determinación oficiosa hecha por la aludida Jefa demandada, transgredió el principio de capacidad contributiva regulado en el referido artículo de la Constitución.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 418-2017, fecha de la resolución: 09/01/2020*

## PRINCIPIO DE INDEPENDENCIA JUDICIAL

EXISTE VIOLACIÓN AL COMPROBARSE UNA INJERENCIA DE PARTE DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA EN PLENO EN EL EJERCICIO JURISDICCIONAL DE LOS MIEMBROS DE LA CARRERA JUDICIAL

“B) Procedimiento 118/2015 (71).

A fin de resolver los supuestos vicios alegados a este procedimiento, en primer lugar, se hará mención de los hechos sucedidos en sede administrativa, lo que servirá para examinar los alegatos brindados.

En folios 151 y 152, consta un escrito del licenciado AHFS quien denunció a la licenciada MBAR, por el supuesto cometimiento de ciertas conductas contrarias al ordenamiento jurídico disciplinario al que se encontraba sometida por pertenecer a la carrera judicial.

A folios 160 se encuentra agregado el oficio 181, suscrito por el Jefe del Departamento de Investigación Judicial interino, en el que se solicitó a la Jueza de Paz de Santo Domingo, departamento de San Salvador, una copia certificada del proceso de violencia 18 VIF-08-2015.

En folios 166 se encuentra un oficio remitido por la funcionaria judicial referida, mediante el cual dio cumplimiento al requerimiento efectuado por el Jefe de Investigación Judicial interino de la Corte Suprema de Justicia. Agregó la certificación del expediente 18 VIF-08-2015 (folios 167 al 182).

En folios 186 y 187, se encuentra agregado el auto de inicio del instructivo sancionatorio, en el cual, el Presidente de la Corte Suprema de Justicia, entre otros, resolvió: «(...) *Instrúyase el informativo correspondiente contra la mencionada funcionario judicial, por el hecho relacionado en la letra a), de esta resolución, que se refiere a no permitir que el licenciado AHFS, ejerciera las funciones de apoderado del señor JEMM, dése el trámite que señala el art. 61 de la Ley de la Carrera Judicial (...)*»

Es necesario señalar que el Presidente de la Corte Suprema de Justicia depuró los hechos imputados y admitió la denuncia por uno solo, el cual fue no haber permitido que el licenciado AHFS ejerciera las funciones de apoderado del señor JEMM, en la audiencia preliminar celebrada en el proceso de violencia intrafamiliar con referencia 18 VIF-08-2015, que se tramitó en el Juzgado de Paz de Santo Domingo, departamento de San Vicente. [...]

Los pasajes del expediente administrativo relacionados, de conformidad con el artículo 331 del Código Procesal Civil y Mercantil (CPCM) son instrumentos públicos, por lo que constituye prueba fehaciente de los hechos, actos o estado de cosas que documenten, según el artículo 341 inciso primero del mismo cuerpo normativo. [...]

1.3) En este punto, la demandante sostiene que la Corte Suprema de Justicia en Pleno no tenía competencia para la imposición de una sanción administrativa, porque estamos frente a hechos que hacen referencia a la actividad jurisdiccional que desempeñaba como Jueza de Paz de Santo Domingo, departamento de San Vicente, en el proceso 18 VIF-08-2015.

Quedó evidenciado que, en sede administrativa, a la licenciada MBAR se le inició el procedimiento administrativo 118/2015 (71), *por no permitir que el licenciado AHFS, ejerciera las funciones de apoderado del señor JEMM.*

No cabe duda que, en caso de comprobarse, una injerencia de parte de la Corte Suprema de Justicia en Pleno en el ejercicio jurisdiccional de los miembros de la carrera judicial es una seria e innegable violación al principio de independencia judicial, cuya exigencia implica que, al momento de someter un conflicto jurídico, el juez debe tener la potestad de resolver la controversia encomendada, de manera independiente e imparcial, bajo parámetros técnicos amparados en el ordenamiento jurídico vigente.

No debe perderse de vista que los miembros de la carrera judicial, para un mejor desempeño en el ejercicio de sus funciones, se encuentran sometidos a un régimen disciplinario que está regulado en la ley correspondiente; además, que dicho régimen tiene dos vertientes, una en la actividad jurisdiccional que ejercen, y otra, en la actividad administrativa, las cuales se encuentran vinculadas cuando se está en el ejercicio de la judicatura.

La Corte Suprema de Justicia en Pleno, determinó que la licenciada MBAR, incurrió en la causal establecida en el artículo 55 letra b) de la Ley de la Carrera Judicial, que hace referencia a la remoción de los miembros de la carrera por: *«Ineptitud o ineficiencia manifiestas en el desempeño del cargo»*, por no haber permitido que el licenciado AHFS ejerciera las funciones de procurador en el proceso de violencia intrafamiliar con referencia 18 VIF-08-2015, que se tramitó en el Juzgado de Paz de Santo Domingo, departamento de San Vicente.

En ese sentido, a juicio de la autoridad demandada, la conducta atribuida, por la cual finalmente fue sancionada la parte actora, es una clara irregularidad manifestada en la audiencia preliminar que celebró la ex funcionaria judicial, por lo que se debió remover del cargo que tenía como Jueza de Paz de Santo Domingo, departamento de San Vicente.

La Corte Suprema de Justicia en Pleno, consideró que por no haber permitido que el licenciado AHFS ejerciera el cargo de procurador al que había sido nombrado por parte del señor JEMM, la demandante incurrió en el tipo infractor establecido en el artículo 55 letra b) de la Ley de la Carrera Judicial.

Por su parte, en relación a la procuración en un proceso de ese tipo, la Ley Contra la Violencia Intrafamiliar establece en el inciso primero del artículo 27 lo siguiente: *«Audiencia preliminar. A la audiencia señalada concurrirán personalmente la víctima y denunciado pudiéndose ambos acompañar de abogado o abogada y se levantará acta»*.

Se ha tenido a la vista el primer acto administrativo impugnado (folios 241 al 250), en el cual se efectuaron una serie de valoraciones sobre la actuación investigada y atribuida a la parte actora, para efectos prácticos, haremos referencia al procedimiento administrativo 118/2015 (75), ya que a éste se le atribuye la violación a la independencia judicial.

La autoridad demandada, en el acto impugnado, manifestó: *«(...) Y es que, si bien es cierto, la Ley Contra la Violencia Intrafamiliar señala que la celebración de las audiencias puede llevarse válidamente a cabo con o sin apoderados de las partes, dicha legislación especial también dispone que cuando algu-*

*na de las partes ha nombrado abogado para que la represente en el proceso de violencia intrafamiliar; debe prevenirse a la parte contraria que nombre a un abogado que lo represente o nombrársele oficiosamente, situación que en el presente caso no ha acontecido(...)*» (folio 246 frente y vuelto del expediente administrativo).

En primer lugar, el artículo 27 de la Ley Contra la Violencia Intrafamiliar no establece la obligación del Juez competente, de prevenir a una de las partes, en caso que la otra compareciera por medio de apoderado, para que nombre un procurador. Así se desprende del procedimiento establecido en los artículos siguientes de la referida ley.

Por consiguiente, un Juez con competencia en violencia intrafamiliar, al momento en que solo una de las partes comparece con un apoderado, no tiene establecida una forma para resolver un problema de ésta índole, por lo que se encuentra frente a un vacío legal.

En segundo lugar, dicha situación se enmarca dentro de la actividad jurisdiccional que el Juez competente en materia de violencia intrafamiliar, debe resolver al momento de enfrentar ese vacío legal, para lo que la Corte Suprema de Justicia en Pleno, no debería tener injerencia para investigar el proceder del funcionario judicial sobre la aplicación del procedimiento, ya que, como lo hemos manifestado, esto sería una grave intromisión en la decisión que emita el juzgador.

Continúa señalando la autoridad demandada, en el primer acto impugnado: *«(...) Con las irregularidades que han sido evidenciadas en la audiencia preliminar, presidida por la licenciada MBAR, se ha establecido, además, que dicha funcionaria judicial realizó actuaciones judiciales de manera discrecional, sin atender el principio de legalidad, haciendo constar en acta, lo que –según su criterio– ocurrió aunque no sea lo que en realidad haya acontecido, lo que a criterio de esta Corte denota la infracción legal regulada en el art. 55 letra b) de la LCJ»* (folio 246 vuelto del expediente administrativo).

Acá nuevamente, la autoridad demandada emite un juicio de valoración, respecto de la actividad jurisdiccional que la demandante emitió, cuando fungió como Jueza de Paz de Santo Domingo, departamento de San Vicente, incluso la Corte Suprema de Justicia en Pleno hace referencia a dichas actividades que realizó la actora, lo que puede inferirse como una intromisión a la actividad jurisdiccional, sin que tenga competencia para ello, violentando el principio de independencia judicial. [...]

En este apartado, la Corte Suprema de Justicia en Pleno hace referencia al supuesto atribuido a la demandante, ineptitud o ineficiencia manifiestas, no es cualquier valoración incorrecta que realiza el juzgador, pues para ello, se encuentra estructurado el sistema de recursos para la rectificación de la decisión, pero –en el caso en estudio– atribuyen a que la ex funcionaria se podría apartar injustificadamente del ordenamiento jurídico.

En ese sentido, estableció que la Ley Contra la Violencia Intrafamiliar es la normativa de la que se apartó la demandante en el proceso de violencia intrafamiliar 18 VIF-08-2015, incurriendo nuevamente en el error de interpretación normativa, ya que la referida ley no establece ninguna obligación de parte del

juez competente, para resolver en los supuestos en los que una de las partes comparece a una audiencia acompañado de un procurador.

Además, este tipo de situaciones son propias del ejercicio jurisdiccional que ejerció la licenciada MBAR, cuando fungió como Jueza de Paz de Santo Domingo, departamento de San Vicente, por lo que, en el mismo sentido de los párrafos precedentes, no cabe duda que existió una vulneración a la independencia judicial, por parte de la autoridad demandada, al establecer la forma en que tendría que haber resuelto el conflicto suscitado en sede judicial. [...]

En este apartado, la Corte Suprema de Justicia en Pleno continúa interpretando el contenido de la Ley Contra la Violencia Intrafamiliar, cuando señala que debió hacer la demandante, cuando fungió como Jueza de Paz de Santo Domingo, departamento de San Vicente; por otra parte, nuevamente incurre en el error de que –la ley aplicable– establece la obligación del funcionario judicial competente, para prevenir a una de las partes que se presente por medio de un procurador, debiendo suspender la audiencia, situación que no se encuentra regulada en los artículos 26, 27 y 30 de la citada ley.

De ahí que se incurre en una violación al principio de independencia judicial, el cual ha sido

La autoridad demandada en este apartado, señala que la licenciada MBAR, cuando fungió como Jueza de Paz de Santo Domingo, departamento de San Vicente, tenía la obligación legal de suspender la audiencia, a fin de garantizar el derecho de defensa e igualdad de las partes, lo que se traduce en una injerencia en el actuar jurisdiccional de la demandante, cuando tramitó el proceso de violencia intrafamiliar, por el cual finalmente fue sancionada.

Es que la autoridad demandada, en un proceso administrativo sancionatorio –tal como el que nos ocupa– está imposibilitada de efectuar valoraciones sobre el desenlace que debía seguir la demandante, cuando conoció como Jueza de Paz de Santo Domingo, departamento de San Vicente, en el proceso judicial con referencia 18 VIF-08-2015, esta es una violación de la Corte Suprema de Justicia en Pleno, que no puede ser soslayada por este tribunal. [...]

La autoridad demandada concluye que, con las inconsistencias señaladas en la audiencia preliminar, celebrada en el proceso 18 VIF-08-2015, la licenciada MBAR, cuando fungió como Jueza de Paz de Santo Domingo, departamento de San Vicente, incurrió en la causal de ineptitud o ineficiencia manifiestas, por no haber aplicado la Ley Contra la Violencia Intrafamiliar.

Sin embargo, las inconsistencias que la Corte Suprema de Justicia en Pleno detectó, son actuaciones meramente jurisdiccionales, emitidas por la demandante cuando ejerció el cargo como Jueza de Paz de Santo Domingo, departamento de San Vicente; por tanto, en los actos administrativos hubo una intromisión a dicha actividad, en el proceso de violencia intrafamiliar 18 VIF-08-2015.

Además, se dejó constancia que en realidad el artículo 27 de la Ley Contra la Violencia Intrafamiliar, no establece la posibilidad de que un juzgador actúe en la manera en que la Corte Suprema de Justicia en Pleno ha señalado, por el contrario, existe un vacío legal, cuando una de las partes comparece a ese proceso con un apoderado y la contraparte no, de ahí que, los actos impugnados fueron

emitidos violentando el principio de independencia judicial, tal como lo señaló el demandante.

Finalmente, es preciso manifestar que de conformidad con lo establecido en el artículo 153 de la Ley Procesal de Familia, norma de aplicación supletoria conforme a lo establecido en el artículo 1 de la misma, en relación con el 44 de la Ley Contra la Violencia Intrafamiliar, se estableció que el recurso de apelación procede, entre otros, contra la decisión que: «(...) *rechace la representación de alguna de las partes*».

En ese sentido, si el licenciado AHFS estaba en desacuerdo con la decisión adoptada, no haberle permitido la representación de su cliente, podía ejercer su derecho de recurrir sobre la misma, a fin de que la Jueza de Paz de Santo Domingo, departamento de San Vicente, corrigiera el supuesto error de interpretación normativo.

En vista de que en el procedimiento sancionatorio con referencia 118/2015 (71) se ha determinado que existió violación al principio de independencia judicial, por parte de la Corte Suprema de Justicia en Pleno, es inoficioso un pronunciamiento sobre los demás vicios alegados, debido a que en nada modificaría la decisión adoptada, lo que se traduciría en algo inoficioso.

#### V. CONCLUSIÓN.

Al inicio de los considerandos de esta sentencia, se dejó establecido que a la licenciada MBAR se le iniciaron dos procedimientos sancionatorios que finalizaron con un solo acto administrativo.

Además, se señaló que esta Sala examinaría ambos procedimientos, debido a que la actora atribuyó a cada uno supuestos vicios, por lo que se determinó que, en caso de estimar un vicio atribuido a uno de los instructivos, necesariamente se debía examinar el otro, ya que, de no acreditarse la supuesta ilegalidad, siempre tendría como consecuencia la remoción del cargo que tenía como Jueza de Paz de Santo Domingo, departamento de San Vicente.

En ese orden, en lo que concierne al procedimiento 127/2010 (71) se declaró que en el mismo se configuró la prescripción para el inicio de la acción, por lo que la Corte Suprema de Justicia en Pleno no podía iniciar y tramitar el mismo, ya que se extinguió esa facultad al dejar transcurrir el plazo establecido en el artículo 80 de la Ley de la Carrera Judicial.

En relación al procedimiento 118/2015 (71) se ha estimado la violación a la independencia judicial, en los términos relacionados en la letra B) del romano IV de éstos considerandos, por lo que es procedente ordenar la expulsión del mundo jurídico de la decisión adoptada por la autoridad demandada.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 34-2017, fecha de la resolución: 07/10/2020*

## PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA

### FINALIDAD DE LAS OBLIGACIONES FORMALES

“Respecto a la vulneración de este principio argumenta la parte actora que: “*Los actos administrativos proveídos por la administración tributaria, afectó los*

*intereses patrimoniales de mi representado en no garantizar la aplicación oportuna correspondientes a las normas del Código Tributario, (...)*”.

Advierte esta Sala que lo argumentado por la parte actora ya fue dilucidado en el apartado anterior. No obstante, es necesario citar el artículo 3 literal a) del Código Tributario que establece que en razón a dicho principio la administración tributaria *“garantizara la aplicación oportuna y correspondiente de la normativa tributaria.”*

Las obligaciones formales tienen una finalidad específica, garantizar el efectivo control de la administración tributaria respecto de las operaciones que realiza el contribuyente, para efectos de darle cumplimiento de la obligación sustantiva de pago. Por lo que, dichas obligaciones formales no son menos importantes que la obligación sustantiva, pues estas obligaciones buscan dar transparencia en la realidad económica de la empresa y en las operaciones realizadas, para efectos de viabilizar el control por parte de la Administración Tributaria. De ahí que el legislador, en el régimen sancionatorio establece consecuencias jurídicas que tienen dichos incumplimientos por la trascendencia tributaria, para efectos de cumplir con la actividad recaudadora y por tanto contribuyen a un interés público.”

#### FINALIDAD DE LAS SANCIONES

“Las sanciones tienen la finalidad de educar, concientizar y en todo caso corregir la conducta del contribuyente infractor. De ahí que al analizar las violaciones alegadas por la parte actora es necesario tomar en cuenta que dichas sanciones son impuestas como resultado del incumplimiento a las obligaciones formales que la demandante como contribuyente tiene y que, por el alcance de sus efectos en el cumplimiento o no de las obligaciones de pago, buscan que el infractor no vuelva a incurrir en dichas infracciones; pues, ante el cometimiento de una infracción que sea comprobada por la administración mediante el procedimiento respectivo, corresponde una sanción.

De acuerdo a lo antes expuesto, se considera que el legislador al establecer las sanciones por incumplimiento de obligaciones formales lo que pretende es fomentar que los contribuyentes cumplan con las mismas, ya que, de lo contrario, no permite un adecuado control por parte de la Administración Tributaria, y el incumplimiento de dichas obligaciones puede ser trascendental, en la medida que el contribuyente reiteradamente practique este tipo de conductas.

Por lo que no existe la vulneración al principio de justicia alegada por la parte actora, en los términos expuestos.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 266-2017, fecha de la resolución: 15/06/2020*

### PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

#### AUSENCIA DE VULNERACIÓN

“La parte actora argumentó que: *“(...) la administración tributaria sanciono y confirmo los actos administrativos, son gravosas para la capacidad tributaria que*

*mi representado tiene, pues la Administración estableció en sancionar con multa por no llevar Registro de Control de Inventario comprendido del período del uno al treinta y uno de Diciembre (SIC) de dos mil trece, por la supuesta infracción al Artículo 243 a) del Código Tributario, de las operaciones comprendidas en el ejercicio fiscal relacionado.”*

El principio de proporcionalidad se encuentra regulado en el artículo 3 del Código Tributario, el cual establece: *“En cumplimiento al principio de proporcionalidad, los actos administrativos deben ser cualitativamente aptos para alcanzar los fines previstos, debiendo escogerse para tal fin entre las alternativas posibles las menos gravosas para los administrados, y en todo caso, la afectación de los intereses de éstos debe guardar una relación razonable con la importancia del interés colectivo que se trata de salvaguardar.”*

En virtud de este principio, la sanción debe guardar una relación con los fines que se persiguen. En este caso la infracción la constituye el cumplimiento de una obligación formal por parte del sujeto obligado de no llevar registro de control de inventario. Precisamente, el fin que se persigue al tipificar la infracción que se analiza, y prever una sanción, es disuadir el incumplimiento de obligaciones formales.

El artículo 83 del Código Tributario establece que: *“Son obligados formales los contribuyentes, responsables y demás sujetos que por disposición de la ley deban dar, hacer o no hacer algo encaminado a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva o sea del pago del impuesto”*

Proviene de la ley la obligación formal de proporcionar la información requerida por la Administración, pues tiene una significativa importancia, en la medida que la falta de información con trascendencia tributaria puede entorpecer el control de la Administración Tributaria, que regula el artículo 173 del Código Tributario, lo que puede tener consecuencias en el cumplimiento de la obligación sustantiva de los contribuyentes objetos de control.

De conformidad a lo establecido en el artículo 142 inciso primero del Código Tributario, los sujetos pasivos cuyas operaciones consistan en transferencia de bienes muebles corporales están **obligados a llevar registros de control de inventarios** que reflejen clara y verazmente su real movimiento, su valuación, resultado de las operaciones, el valor efectivo y actual de los bienes inventariados, así como la descripción detallada de las características de los bienes que permitan individualizarlos e identificarlos plenamente; esto en relación con el artículo 142-A del Código Tributario, en el cual se enumeran los requisitos mínimos que debe contener el mencionado registro. (resaltado propio)

La parte actora dentro del procedimiento de fiscalización manifestó en su escrito de fecha quince de agosto de dos mil dieciséis, que no llevaba registro de control de inventario, además de la vista del expediente administrativo se comprobó que pese habersele requerido en distintas oportunidades no lo exhibió ni lo proporcionó por lo que se comprueba, como se relaciona en el apartado anterior, que el actor cometió la infracción.

En la resolución de la DGII se le aplicó la sanción específica que regula el artículo 243 letra a) del Código Tributario, que establece: *“Constituyen incumpli-*

mientos con relación a la obligación de llevar control de inventario y métodos de valuación:

a) Omitir llevar registros de control de inventarios estando obligado a ello.

**Sanción:** *Multa equivalente al cero punto cinco por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revaluó de activo no realizado (...).*”

La determinación de la multa en el presente caso, no es desproporcional, pues deviene de la aplicación de porcentajes, *-multa del cero punto cinco por ciento sobre el patrimonio o capital contable correspondiente al ejercicio de dos mil trece-* y precisamente tiene como finalidad eludir la conducta infractora del contribuyente, así como, que al contribuyente ante el cometimiento de una infracción comprobada por la administración tributaria mediante el procedimiento respectivo, corresponde una sanción.

Por lo que se concluye que al estar tipificada la obligación formal para el actor, en el artículo 142 del Código Tributario, la infracción y la correspondiente sanción en el artículo 243 literal a) del mismo cuerpo normativo, no se vislumbra que la DGII haya aplicado la sanción más gravosa, pues únicamente dio cumplimiento a lo establecido en el Código Tributario de conformidad al principio de legalidad tributaria, sin vulnerar el principio de proporcionalidad, pues la sanción corresponde a la infracción atribuida, la cual fue constatada por la Administración Tributaria. Consecuentemente, en razón de todo lo dicho, esta Sala, considera que no existe la vulneración al principio de proporcionalidad.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 266-2017, fecha de la resolución: 15/06/2020*

## PRINCIPIO DE REGRESIÓN PROCESAL

### ALCANCES

“v. Determinada la incompetencia funcional de la autoridad demandada para suscribir el acto administrativo cuestionado, importa analizar los alcances del principio de regresión procesal frente a la nulidad relativa advertida y las particularidades del presente caso.

De manera general, el anterior principio supone la anulación del acto que genera agravio para los demandantes y, simultáneamente, la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el vicio advertido, con la finalidad de que la autoridad pública respectiva subsane el defecto en cuestión, al tratarse de un vicio de nulidad relativa.

En el presente caso, la retroacción procesal supondría que la autoridad administrativa, con la competencia funcional para inscribir una junta directiva sindical, proceda a realizar el examen de legalidad (cumplimiento de requisitos) y determinar la procedencia de la inscripción de la nómina de la junta directiva del SUTC, electa para el período del veintiséis de enero de dos mil dieciséis al veinticinco de enero de dos mil diecisiete.

Sin embargo, dado que los efectos jurídicos del acto impugnado estaban circunscritos a un período concreto (veintiséis de enero de dos mil dieciséis al veinticinco de enero de dos mil diecisiete), a la fecha de emisión de la presente sentencia no es posible la aplicación del principio de regresión procesal, puesto que tal acto ha consumado plenamente sus efectos. En otras palabras, dado que el período de vigencia del ejercicio de los cargos sindicales respectivos ya ha concluido, no es posible la reposición del acto de inscripción por la autoridad competente.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 228-2016, fecha de la resolución: 11/02/2020*

## PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

### INEXISTENCIA DE INFRACCIÓN

“Al respecto manifiesta: *“La Administración Tributaria excedió su poder de imperio al imponer dicha sanción, ya que no garantiza al contribuyente LANV, la posibilidad de desarrollar su actividad económica comercial, dado que los actos administrativos van encaminados a disminuir el patrimonio comercial de mi representado y no establecer beneficios a la colectividad en la relación de aplicación de la norma Tributaria.”*

Esta Sala señala, que el artículo 118 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario establece: *“Para efectos de lo dispuesto en los artículos 120, 125, 126 y 173 del Código Tributario, los sujetos pasivos y terceros vinculados con las operaciones de éstos, así como las entidades administrativas y judiciales del país lo mismo que las personas naturales y jurídicas deberán proporcionar cuando esta Administración Tributaria lo requiera fotocopias de los documentos legales exigidos por el Código para sustentar las operaciones relacionadas con los tributos internos, balances, registros, sistemas, programas, archivos de contabilidad y demás documentos emitidos y recibidos por ellos.”*

Ahora bien, es importante establecer que el Código Tributario instaura las obligaciones que deben ser cumplidas por parte de los contribuyentes, sean éstas formales o sustantivas, en tal sentido están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de las obligaciones formales, por lo que es obligación el cumplir lo dispuesto en la ley tributaria respecto de cada hecho en concreto; así, considerando la determinación establecida en el *Informe de Infracción*, pues existe de parte de los contribuyentes la obligación del cumplimiento de las obligaciones formales conforme los requisitos establecidos en la ley, y de no realizarse una de ellas procede la imposición de las respectivas sanciones, razón por la cual resulta oportuno aclarar que en apego a lo previsto en la Constitución y las leyes tributarias, su condición de contribuyente le obliga a observar los deberes que emanan de su condición, sean éstos formales o sustantivos.

Por lo que las obligaciones formales o sustantivas que derivan de la condición de contribuyente, son de estricto cumplimiento. Como consecuencia de lo anterior, el actor estaba obligado a llevar el registro y control de inven-

tario a que hace referencia el artículo 142; sin embargo, según consta en el informe de infracción, dicha obligación fue inobservada, incumplimiento que ha sido ya comprobado por éste Tribunal, en consecuencia, le corresponde la sanción pecuniaria tipificada y establecida previamente en el Código Tributario.

De lo anterior, se denota que, al no darse pleno cumplimiento a lo establecido por la normativa se configura un hecho constitutivo de infracción, el cual, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 230 inciso primero del Código Tributario, que cita: “*Es responsable de la infracción el sujeto pasivo de las obligaciones establecidas en las leyes tributarias respectivas, que no las cumplan en el tiempo y forma debida*”.

Por lo que se concluye que no existe violación al principio de seguridad jurídica en los términos relacionados por el actor.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 266-2017, fecha de la resolución: 15/06/2020*

## PRINCIPIO DE TIPICIDAD

### ALCANCE

“**1.5** Ante los argumentos señalados, esta Sala realiza las consideraciones que a continuación siguen:

**A)** La tipicidad –o *especificidad legal*– consiste en una manifestación del principio de legalidad por medio de la cual se exige que, toda conducta prohibida por la que se sanciona a un administrado, debe estar previamente descrita en la norma, al igual que se encuentre determinada en ella la sanción que resulta de cometerla.

En la práctica, ello implica la imposibilidad de atribuir las consecuencias jurídicas de la norma a conductas que no se adecuan con las señaladas en las mismas. En otras palabras, no podrá haber sanción si la conducta atribuida al sujeto no puede ser subsumida en la infracción descrita en la disposición legal.

Los elementos del tipo infractor pueden referirse a la conducta (los elementos objetivos, descriptivos y normativos), a la intención o a otros elementos subjetivos adicionales al dolo o culpa (ánimos especiales).”

### INFRACCIONES CONSTITUYEN TIPOS PROHIBITIVOS Y TIPOS PERMISIVOS

“Así se puede aseverar con seguridad, que las infracciones constituyen **tipos prohibitivos**, en tanto describen una acción que clasifican como *negativa o dañina*, asignan una intención asociada a esa acción y le imponen una consecuencia jurídica o penalización.

En algunos casos, en la norma que contiene la infracción se incluyen también **tipos permisivos**, que son casos en los que, aunque haya una conducta típica, ésta se exceptúa de la sanción, por cuanto se considera acorde al ordenamiento jurídico; es decir, que una conducta que regularmente reúne los

elementos para considerarse como digna de reproche, en algunos casos específicamente determinados en la ley, no es merecedora de sanción.”

#### TIPOS PERMISIVOS INCLUYEN LAS DENOMINADAS CAUSAS DE JUSTIFICACIÓN

“Estos tipos permisivos incluyen las denominadas **causas de justificación**.

Los elementos permisivos corresponden **a las denominadas eximentes de responsabilidad**, en las cuales se colma la tipicidad; sin embargo, por virtud de los diversos supuestos regulados, sucede que **no se incurre en antijuricidad formal** porque hay otra norma, **distinta del tipo prohibitivo**, que permite la conducta (aunque el tipo permisivo se incluya en la misma disposición que contiene la prohibición, pues son de naturaleza distinta).”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 197-2015, fecha de la resolución: 21/12/2020*

EXIGE QUE EL COMPORTAMIENTO INEQUÍVOCO DEL INFRACTOR, ASÍ COMO LA SANCIÓN PREVISTA PARA EL MISMO DEBEN APARECER DESCRITOS CON SUFICIENTE PRECISIÓN EN UNA NORMA CON RANGO DE LEY

“La doctrina del derecho administrativo sancionador recoge que *“El principio de legalidad se desenvuelve (...) en dos vertientes: una formal, que suele denominarse exigencia de reserva legal, y otra material conocida de ordinario como mandato de tipificación legal”* (Nieto, Alejandro. *“Derecho Administrativo Sancionador”*. Tercera Edición Ampliada. Editorial Tecnos. 2002. Pág. 287).

Pues bien, según la jurisprudencia contencioso administrativa, el principio de tipicidad, determinación, taxatividad o certeza, exige que el comportamiento inequívoco del infractor, así como la sanción prevista para el mismo, deben aparecer descritos con suficiente precisión en una norma con rango de ley.

Igualmente la doctrina ha afirmado que la tipicidad se refiere a la exigencia hecha a la Administración Pública para que de manera previa a la conducta reprochada, se establezcan las infracciones en las que puede incurrir un sujeto, así como las correspondientes sanciones que le podrían ser aplicadas en caso de comprobarse el hecho que se atribuye, todo lo cual viene a garantizar el principio de seguridad jurídica que necesariamente debe impregnar los diferentes ámbitos de la materia sancionadora (VARGAS LÓPEZ, KAREN. *“Principios del Procedimiento Administrativo Sancionador”*. Biblioteca Nacional de Salud y Seguridad Social. Revista Jurídica de Seguridad Social. Caja Costarricense de Seguro Social. Pág. 61).

Por su parte, la jurisprudencia constitucional salvadoreña ha insistido que el principio de tipicidad es una aplicación del principio de legalidad y exige la delimitación concreta de las conductas reprochables que ameritan la imposición de una sanción determinada (Sala de lo Constitucional. Sentencia Definitiva de las quince horas cuarenta y tres minutos del catorce de -diciembre de dos mil cuatro. Proceso de Inconstitucionalidad 17-2003).”

AL NO DEMOSTRAR QUE LOS DATOS RELATIVOS AL VALOR, PLASMADOS EN LAS DECLARACIÓN DE MERCANCÍAS ERAN INEXACTOS, SE VISLUMBRA QUE LAS CONDUCTAS NO SE ADECUAN A LA FIGURA TIPO OBJETO DE SANCIÓN, INCUMPLIÉNDOSE ASÍ EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

“En ese contexto, corresponde analizar el supuesto jurídico descrito en el artículo 8 literal a) de LEPSIA, el cual establece lo siguiente: *“Constituyen infracciones tributarias las siguientes: a) La no presentación de la Declaración de Mercancías ante la Autoridad Aduanera y la falta de pago de los tributos dentro del plazo legalmente establecido o efectuar la Declaración de Mercancías de importación o exportación definitivas con omisiones o inexactitudes en su información, que causen la concesión indebida de beneficios o la incorrecta liquidación de los derechos e impuestos, o de otros cargos que deban determinarse en la declaración, especialmente en los datos relativos al valor, cantidad, calidad, peso, clasificación arancelaria, condición y origen que se hubieran tomado de los documentos de importación. [...]”*”

El citado artículo supone por una parte el acto de no presentar la DM y la falta de pago de los tributos dentro del plazo legalmente establecido, y por otra la de efectuar la DM con omisiones o inexactitudes en su información que causen incorrecta liquidación de derechos e impuestos, refiriéndose especialmente a los datos relativos al valor, cantidad, calidad, peso, clasificación arancelaria, condición y origen que se hubieran tomado de los documentos de importación.

Ahora bien, la Administración Aduanera [igual el TAIIA al confirmar], basa su pretensión de imposición de multa por cometimiento de infracción tributaria tipificada en el artículo 8 literal a) de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, en el aspecto siguiente: *“al tener conocimiento del monto calculado del 5% en concepto de regalía sobre las ventas netas y compras de los productos importados... debió haber reportado a la Autoridad Aduanera, en el sentido de ajustar los valores declarados por los conceptos de regalías por el derecho de licencia para el uso de marca, efectuando la respectiva Declaración de Mercancías complementaria, constatándose que la sociedad no hizo efectivo el ajuste por dicho complemento [...] Por lo que, al ocasionar perjuicio fiscal la Sociedad en comento, en cuanto al hecho de no incluir los valores en concepto de regalías, conlleva al cometimiento de omisiones en la información presentada [...]”*

Al respecto, este Tribunal advierte que la sociedad actora al momento de la importación efectuó y presentó la respectiva DM consignando de forma correcta los datos relativos al valor, sin advertirse omisión o inexactitud en la información, puesto que dichos datos fueron tomados de las facturas de importación. Lógicamente el valor que se le imputa sobre la regalía no está incluida en el valor factura, es decir el precio pagado o por pagarse, por tal motivo no podía ser declarada al momento de la importación.

La figura tipo descrita en el mencionado artículo 8 literal a), se refiere a aquellas omisiones o inexactitudes de datos consignados en las DM que causen incorrecta liquidación de derechos e impuestos, pero refiriéndose a aquellos datos que hayan sido tomados de los documentos de importación, lo cual no es lo ocurrido en el presente caso, puesto que se entiende que la demandante social

al momento de presentar ante el Servicio Aduanero la DM sujeta de fiscalización, declaró correctamente los datos relativos al valor tomado de la factura de importación, ya que la DGA, en ningún momento ha cuestionado la exactitud de los cálculos efectuados para la determinación de los impuestos declarados y pagados, es decir, que no se ha comprobado la inexactitud en las DM respecto del valor, ya que lo que ha pretendido determinar la citada Dirección General ha sido la omisión por no haber ajustado el valor en aduana al momento de haber realizado el pago del porcentaje en concepto de regalías por el uso de las marcas.

En tal sentido, al no haberse demostrado que los datos relativos al valor plasmados en la DM en estudio, eran inexactos, se vislumbra que la conducta realizada por la demandante social no se adecúa a la figura tipo objeto de sanción, incumpléndose así el principio de legalidad de las actuaciones de la Administración Pública, consagrado en nuestra Constitución en el artículo 86 inciso final.

Por lo que, comprobada la ilegalidad por violación al principio de tipicidad en el acto emitido por la DGA, la resolución emitida a las once horas tres minutos del veintisiete de octubre de dos mil catorce por el TAIIA, respecto a este punto, deviene en ilegal.

V. Determinada la ilegalidad de los actos administrativos impugnados, corresponde ahora examinar si en el caso que se analiza existe la necesidad de dictar alguna medida para restablecer los derechos afectados a la parte actora, según ordena el inciso 2° del artículo 32 de la LJCA derogada.

En el presente caso, como medida para el restablecimiento el derecho violado, procede señalar que la declaratoria de ilegalidad implica que los actos administrativos desaparecen del mundo jurídico; por lo que, el efecto restitutorio de la presente sentencia será que la Administración Tributaria deberá de abstenerse de realizar cualquier acción de cobro en concepto de DAI, IVA y multas a los que se refieren los actos que mediante esta sentencia son declarados ilegales.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 21-2015, fecha de la resolución: 14/09/2020*

## PRINCIPIO DEL JUEZ NATURAL

GARANTÍA QUE TIENE POR OBJETO ASEGURAR LA APLICACIÓN DE JUSTICIA DE MANERA IMPARCIAL

“IV. Los magistrados de la Cámara Segunda de lo Laboral de San Salvador, mediante el informe justificativo, agregado a folios 52 y 53, solicitaron: «(...) en base (sic) al artículo 15 inciso final de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, declaréis in *persequendi litis* la inadmisibilidad de la demanda (...)»

En el auto de las once horas con cuarenta y tres minutos del dos de marzo de dos mil quince (folios 57 y 58), se resolvió que oportunamente se examinaría esa petición.

De ahí que, en este apartado, se efectuará el pronunciamiento correspondiente.

Los magistrados en referencia alegaron la falta de competencia en razón de la materia, en el sentido que si esta Sala conoce de las sentencias pronunciadas

por los jueces y las cámaras de lo laboral se violaría el principio de juez natural, contenido en el artículo 15 de la Constitución, ya que le compete conocer actos administrativos y no sentencias judiciales.

Sobre tal planteamiento, es importante señalar que en el ordenamiento jurídico salvadoreño el principio de juez natural se encuentra reconocido en la parte final del artículo 15 de la Constitución, que dispone: «*Nadie puede ser juzgado sino conforme a leyes promulgadas con anterioridad al hecho de que se trate, y por los tribunales que previamente haya establecido la ley*».

La garantía del juez natural tiene por objeto asegurar la aplicación de la justicia de manera imparcial, a cuyo efecto prohíbe sustraer arbitrariamente una causa de la jurisdicción del juez que continúa teniéndola para casos semejantes, con el fin de atribuir su conocimiento a uno que no lo tenía.

Así pues, dicha garantía implica la existencia de un órgano judicial pre-determinado en forma permanente en la ley. El juez natural es el juez legal, creado por la ley conforme con la competencia que para ello la Constitución asigna; en esta vertiente el juez natural debe haber sido creado por una ley anterior al hecho objeto del proceso, de tal suerte que la expresión *juez natural* es una garantía de los habitantes, pues asegura imparcialidad y no tribunales *ad-hoc*.

La Sala de lo Constitucional, con relación al juez natural, ha sostenido que –en su dimensión positiva– la referida garantía implica: (a) la creación previa del órgano jurisdiccional mediante una norma con rango de ley; (b) una determinación legal de competencia con anterioridad al hecho motivador de la actuación o del proceso judicial; y (c) la necesidad que ese órgano se rija por un régimen orgánico y procesal común, que impida calificarle como órgano especial o excepcional. Por otra parte –en su dimensión negativa– implica la no existencia de tribunales especiales –*ad-hoc*– o de creación posterior al hecho que suscita su conocimiento –*ex post facto*– [sentencia de inconstitucionalidad, ref. 1-2014, del día veintisiete de febrero de dos mil quince].”

#### ATRIBUIR INDEBIDAMENTE UN ASUNTO DETERMINADO A UNA AUTORIDAD QUE NO CORRESPONDE, PROVOCA SU VULNERACIÓN

“Ahora bien, esta Sala ha expresado que el artículo 15 de la Constitución «(...) *no se extiende a garantizar un juez concreto, sino únicamente comprende el derecho a que la causa sea resuelta por el juez que tiene jurisdicción o por la autoridad que posea atribuciones al efecto; en ese sentido, el derecho al juez natural se ve vulnerado cuando la autoridad se atribuye facultades que por ley no le corresponden (...)*» [Sentencia con ref. 169-2011, del dos de julio de dos mil catorce].

En conclusión, el derecho al juez natural se ve vulnerado al atribuirse indebidamente un asunto determinado a una autoridad que no corresponde. Este principio, no se lesiona con el ejercicio de competencias dadas por una norma preexistente.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 483-2012, fecha de la resolución: 06/11/2020*

## PRINCIPIO NON BIS IN ÍDEM

BUSCA EVITAR DUPLICIDAD DE DECISIONES SOBRE EL FONDO DE UNA SOLA CONTROVERSIA

### “C) MULTAS REPETITIVAS.

La sociedad actora alegó que el total de la sanción por sesenta y cinco mil setecientos dos dólares de los Estados Unidos de América con noventa centavos de dólar (\$65,702.90), es una multa sobre multas, puesto que dicho valor está tasado sobre valores que ya pagó para los períodos tributarios de enero a agosto y octubre todos de dos mil diez, debido a que en el procedimiento de audiencia y apertura a prueba presentó las declaraciones del IVA para dichos períodos tributarios, efectuando el pago del impuesto determinado y enteros no efectuados que se detallaron en el informe de auditoría.

En cambio, la DGII negó tal afirmación puesto que las sanciones en concepto de multa que regula el CT son independientes a la liquidación oficiosa del IVA, por lo que cada una de las tres multas tiene un asidero legal distinto.

Si bien en el literal B) de la parte resolutive de esta sentencia se emitió pronunciamiento sobre la ilegalidad en la determinación de la multa que regula el artículo 238 literal a) del CT., este Tribunal hará referencia al contenido de este último artículo como al artículo 254 letra h) también del CT, por lo que es necesario desarrollar el principio *Ne bis in ídem*, que implica la prohibición de imponerse dos o más sanciones por un mismo hecho, siempre que se aprecie identidad de sujeto, de hecho y de fundamento. La parte actora expresó que como consecuencia de la violación a este principio se le transgredió el principio de legalidad y el derecho a la seguridad jurídica.

El principio *Ne bis in ídem* es coincidente al texto del artículo 11 inciso 1° parte final de la Constitución, la cual busca evitar duplicidad de decisiones sobre el fondo de una sola controversia.

Al respecto, la Sala de lo Constitucional, ha señalado que tal principio se traduce en un derecho a no ser juzgado dos veces por una misma causa y pretende establecer la prohibición de pronunciar más de una decisión definitiva respecto de una pretensión, decisión que, por lógica, ataca su contenido esencial afectando la esfera jurídica del procesado (*Inconstitucionalidad, de las nueve horas con cuarenta minutos del trece de febrero de dos mil quince, con referencia 21-2012*).

Implica que, toda persona tiene derecho a no ser objeto de dos decisiones que afecten de modo definitivo su esfera jurídica por una misma causa, o idéntica pretensión: *eadem personas* (identidad de sujetos), *eadem res* (identidad de objeto o bien de la vida) y *eadem causa petendi* (identidad de causa: sustrato fáctico y fundamento jurídico), buscando proteger que una pretensión no sea objeto de doble decisión jurisdiccional definitiva, en armonía con la figura de la cosa juzgada y la litispendencia.”

## REQUISITOS

“Para que exista doble enjuiciamiento es preciso que un mismo hecho sea constitutivo de dos o más infracciones, y por tanto, susceptible de dos sanciones distintas a la misma persona, pero además; las dos sanciones deben tener el mismo fundamento; es decir, encauzadas a la protección del mismo bien jurídico.

En conclusión, la duplicidad de sanciones conforme al principio en comento, se debe determinar el cumplimiento de tres requisitos: 1) identidad de sujetos; 2) identidad del hecho; y, 3) identidad en el fundamento sobre el que recaen las sanciones.

En materia tributaria para que se configure una sanción tienen que concurrir cuatro elementos: a) material, implica la descripción objetiva del hecho o situación prevista de forma abstracta; b) personal, está dado por la persona que realiza el acto gravado o a cuyo respecto se configura el hecho material, llámese sujeto pasivo de la obligación tributaria; c) temporal, indica el momento exacto en que se produce el hecho descrito en la ley; y, d) espacial, es el lugar donde se realiza el hecho descrito por el legislador. Si uno de estos elementos falta no surge la obligación tributaria.

El elemento material es la descripción abstracta del hecho que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que se halla, a ello se le adiciona el elemento personal, al que se le presupone un verbo, ya sea bienes u operaciones jurídicas o conceptos que el derecho tributario adopte.”

### NO EXISTE DOBLE JUZGAMIENTO O DOBLE SANCIÓN CUANDO CADA UNA DE LAS INFRACCIONES ES INDEPENDIENTE DE LA OTRA, HABIENDO SANCIONES AISLADAS PARA CON EL CONTRIBUYENTE

“En el caso de mérito, el artículo 238 letra a) del Código Tributario, establece: *“Constituye incumplimiento con relación a la obligación de presentar declaración:*

*a) Omitir la presentación de la declaración. Sanción: Multa equivalente al cuarenta por ciento del impuesto que se determine, la que en ningún caso podrá ser inferior a un salario mínimo mensual.”*

El citado artículo se encuentra dentro de la Sección Tercera del Capítulo VIII del CT, que desarrolla las infracciones y sanciones por el incumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. Este artículo establece la sanción pecuniaria por la omisión de la presentación de su declaración tributaria del respectivo impuesto, en el *sub júdice* nos encontramos frente al IVA, circunstancia que se constituye en la conducta que da lugar a la infracción, en relación con los artículos 93 incisos 1° y 2° y 94 inciso 1° del LIVA, 91 inciso 1° y 94 del CT.

El artículo 254 letra h) del CT, dispone: *“El contribuyente que intentare producir, o el tercero que facilitare la evasión total o parcial del tributo, ya sea por omisión, aserción, simulación, ocultación, maniobra, o por cualquier medio o hecho, será sancionado con una multa del cincuenta por ciento del tributo a pagar, sin que en ningún caso dicha multa pueda ser menor de nueve salarios mínimos mensuales.*

*Salvo prueba en contrario, se presumirá intención de evadir el impuesto, cuando se presente cualquiera de las siguientes circunstancias:*

*h) No presentar la declaración. Se entiende omitida la declaración, cuando esta fuere presentada después de notificado el acto que ordena la fiscalización.”*

Este artículo advierte que la conducta que da origen a la sanción es la evasión total o parcial del tributo, en el caso en estudio, el medio utilizado para incurrir en dicha infracción es la presentación de la declaración después de notificado el acto que ordena la fiscalización; es decir que antes de ello ha existido una omisión de su obligación como contribuyente en hacer, y que producto del auto que ordena la fiscalización se ve obligado a obrar.

En ese orden, el artículo 227 del CT establece: *“El incumplimiento de cada obligación tributaria constituirá una infracción independiente, aun cuando tengan origen en un mismo hecho. En consecuencia, se sancionarán en forma independiente, aplicando la sanción prevista para cada infracción específica, sin perjuicio de que pueda hacerse en un solo acto”.*

Si bien, en los artículos 238 letra a) y 254 letra h) del CT, hay un elemento coincidente que radica en la omisión de presentar declaración tributaria, se advierte que la conducta y la intención sancionada es diferente en cada uno de esas disposiciones, ya que el primero sanciona la omisión de la presentación de la declaración tributaria; es decir, el incumplimiento a una obligación formal de los contribuyentes, mientras que el segundo, sanciona la evasión intencional del pago de un tributo, obligación sustantiva, la cual se presume al no presentarse la declaración correspondiente, aun cuando se tratare del mismo periodo tributario, puesto que cada una de las infracciones es independiente de la otra conllevando a sanciones aisladas para con el contribuyente, con lo cual se demuestra que el elemento temporal no es coincidente, criterio que ha sido sostenido por esta Sala a través de las resoluciones de las criterio sostenido por esta Sala a través de las resoluciones de las doce horas cuarenta y cinco minutos del día ocho de abril de dos mil diecinueve, con referencia 428-2011, y doce horas con treinta y ocho minutos del dieciocho de diciembre de dos mil quince, con referencia 434-2010.

Por lo que, en el presente caso no existe un doble juzgamiento o una doble sanción por el mismo hecho o conducta realizada por la sociedad actora, lo que conlleva a que no existe ilegalidad en tales multas.

Es pertinente referirse al sentido de las multas por: i) evasión intencional del IVA, y ii) por retener y no enterar el impuesto correspondiente, ambas sanciones correspondientes a los períodos tributarios de enero a agosto y de octubre a diciembre de dos mil diez.

Sobre este punto es conveniente relacionar el artículo 99 del CT, el que expresa: *“las declaraciones tributarias originales o modificatorias que fueren presentadas con posterioridad a la fecha de notificación del auto que ordene la fiscalización se considerarán como no presentadas, salvo cuando se presenten en el procedimiento de fiscalización voluntariamente para pagar impuesto, retenciones o percepciones o disminuir el saldo a favor o se presenten con ese mismo propósito en el procedimiento de audiencia y apertura a pruebas ante requerimiento de la administración tributaria. En ambos casos, de ocurrir la sub-*

*sanación de los incumplimientos, les será aplicable a las sanciones respectivas, la atenuante establecida en el numeral 2) del artículo 261 de este código.*

En apartados anteriores quedó demostrado que a través del procedimiento de fiscalización e investigación, la sociedad actora no presentó las declaraciones del IVA para los períodos tributarios de enero a agosto, y de octubre a diciembre todos de dos mil diez; sin embargo, en la etapa de audiencia y apertura a prueba, se le previno para que las presente, por lo que procedió únicamente a presentar las declaraciones de enero a agosto y octubre, no así las de noviembre y diciembre de dos mil diez,

De igual manera, se constató que la demandante había: *i)* evadido intencionalmente el impuesto, consistente en la omisión de las declaraciones de las operaciones internas gravadas (ingresos y compras) con la tasa del trece por ciento del IVA, infringiendo lo regulado en los artículos 93 inciso primero y 94 inciso primero del LIVA, en relación al artículo 91 inciso primero y 94 del CT, por lo cual se le aplicó la sanción del artículo 254 inciso primero y segundo literal h) del CT, con la atenuante del artículo 261 numeral 2 del CT, únicamente para los períodos tributarios de enero a agosto, y octubre, no así para los períodos de noviembre y diciembre en virtud que no los subsanó en el plazo que la administración le facilitó; y *ii)* retenido y no enterado IVA, para los períodos tributarios de enero a agosto, y octubre a diciembre todos de dos mil diez, como resultado de las declaraciones no presentadas, agente de retención, y, créditos fiscales registrados y no declarados que no se reconocen su deducción por estar vinculados con retenciones del uno por ciento del IVA, por los que se concluyó que había infringido el artículo 164 del CT, el cual le acarrea la multa desarrollada en el artículo 246 inciso primero literal a) e inciso segundo del CT, pero que le fue aplicada la atenuante del artículo 261 numeral 2 del CT, solo para los períodos tributarios de enero a agosto, y octubre, no así para los períodos de noviembre y diciembre de dos mil diez, por no haberlos subsanado en el plazo estipulado.

En ese orden de ideas, el principio de justicia regulado en el artículo 3 literal a) inciso segundo del CT, prescribe que: *“Con fundamento en el principio de justicia la Administración Tributaria garantizará la aplicación oportuna y correspondiente de las normas tributarias”*, bajo tal precepto se tiene que ha sido respetado por la Administración Tributaria, y aplicado las normas tal como el ordenamiento jurídico lo establece, en atención con el principio de legalidad desarrollado en el artículo 86 de la CN, y artículo 3 literal c) e inciso cuarto del CT, principio de acuerdo al que la Administración tributaria no tiene más facultades que las contenidas expresamente en la ley, siempre con respeto absoluto a los principios constitucionales.

En ese sentido, ante el incumplimiento de obligaciones tributarias sus sanciones no vienen dadas de manera arbitraria, sino que, se origina en el mandato expreso de la ley, pues éstas no son impuestas a los contribuyentes con fines recaudatorios sino con el fin de educar y corregirles respecto de su actuar conforme al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

De ahí que las multas que hoy impugna la sociedad actora no tienen el vicio de ser repetitivas por haber sido ya pagadas con anticipación por el demandante, por el contrario son consecuencias de las omisiones que hiciera la demandante

para con sus obligaciones tributarias, tal como lo desarrollan los artículos 246 inciso primero literal a) e inciso segundo del CT, y 254 inciso primero y segundo literal h) del CT, con la atenuante del artículo 261 numeral 2 del CT, solo para los períodos tributarios de enero a agosto, y octubre de dos mil diez, no así para los períodos de noviembre y diciembre de dos mil diez, por no haberlos subsanado en el plazo estipulado. Por lo cual no existen vicios de ilegalidad.

III. Determinada la ilegalidad parcial del acto administrativo impugnado, únicamente en lo referido a la determinación de la multa que regula el artículo 238 literal a) del CT, puesto que el concepto de impuesto que se determine, para efectos del IVA es el tributo a pagar determinado, y no los débitos fiscales determinados como lo hizo la DGII, es necesario pronunciarse sobre la medida para el restablecimiento del derecho violado, en el sentido que esta autoridad deberá modificar y ajustar la multa impuesta para los períodos tributarios de enero a agosto, y de octubre a diciembre todos de dos mil diez, para corregir el vicio advertido en el presente caso, por lo que el Tribunal Sancionador, en el plazo de treinta días hábiles, contados a partir del día siguiente de la notificación respectiva (en aplicación de los artículos 34 y 47 de la LJCA) deberá proceder a realizar nuevamente la determinación de la sanción impuesta a la sociedad actora, desarrollando una motivación suficiente sobre ella.

Por lo demás, el actuar de la administración tributaria se encuentra apegada al marco de la legalidad.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 85-2014, fecha de la resolución: 22/06/2020*

## RECURSO DE REVISIÓN REGULADO EN LA LACAP

### DERECHO A RECURRIR

2. “Con relación a los recursos y al derecho de los particulares a hacer uso de los mismos, autores de derecho administrativo como Agustín Gordillo en su obra: “Tratado de Derecho Administrativo”, aluden que: *«el derecho a recurrir integra la garantía constitucional de defensa»* (Tomo IV: El procedimiento administrativo. Fundación de derecho administrativo, octava edición, Buenos Aires, 2003, página 200).

Por su parte, el máximo tribunal constitucional de nuestro país, en la sentencia de las quince horas del día dieciocho de diciembre de dos mil nueve, en el proceso acumulado de inconstitucionalidad referencia 23-2003/41-2003/50-2003/17-2005/21-2005, ha sostenido con relación al “derecho a recurrir” que: *«[d]icha garantía se conjuga –como podrá deducirse de lo expuesto hasta ahora en este punto– con el derecho a la protección jurisdiccional y con el debido proceso –y, dentro de éste, con el derecho de audiencia, defensa y el derecho a la igualdad procesal o, más correctamente, equivalencia de armas procesales–, e implica que, al consagrarse en la ley un determinado medio impugnativo, debe permitirse a la parte el acceso a la posibilidad de un segundo examen de la cuestión –por lo general, otro grado de conocimiento–».*

Dada la connotación de los recursos administrativos y su trascendencia en la esfera de derechos del sujeto destinatario de las potestades administrativas, la Administración pública debe favorecer, con el debido respaldo legal, la acción impugnativa contra determinado acto administrativo; es decir, permitir bajo un criterio de legalidad, la posibilidad de que el administrado controvierta lo resuelto por el órgano decisor. Ello supone que, debe favorecer toda posibilidad de que el particular no solamente interponga un recurso administrativo, sino también que haga uso de los medios legales procesales para hacer valer su derecho durante la tramitación del mismo ante el órgano o funcionario que deba conocer del mismo.”

#### REQUISITOS PREVIOS A CONSIDERAR PARA LA ADMISIÓN DE UN RECURSO DE REVISIÓN

“3. Para el caso en particular, de conformidad con los artículos 76, 77 y 78 de la LACAP, los requisitos previos a considerar para la admisión de un recurso de revisión son los siguientes: (i) que se interponga por escrito, ante el funcionario que dictó el acto que se recurre y dentro del plazo de cinco días hábiles contados a partir del siguiente a la notificación del acto recurrido, (ii) que se indiquen las razones de hecho y derecho que lo motivan —considerados irregulares dentro del procedimiento, su base legal y cómo le afecta su esfera jurídica—; y (iii) que se haga una petición concreta. De no cumplirse con alguno de los señalados requisitos el recurso deviene en inadmisibile.

Concretamente, el artículo 76 de la LACAP establece «[d]e toda resolución de adjudicación o declaratoria de desierto pronunciadas **en los procedimientos de contratación regulados por esta Ley**, que afectaren los derechos de los particulares, procederá el recurso de revisión, interpuesto en tiempo y forma» (resaltado propio).

Por su parte, el artículo 71 del RLACAP, dispone que «[e] escrito de interposición del recurso de revisión deberá presentarse una vez notificado formalmente el resultado de la licitación o concurso público, dentro del plazo establecido en la ley...».

4. Pues bien, la contratación directa es una modalidad de contratación que sigue el régimen general de las contrataciones del sector público en los aspectos relativos a la preparación, adjudicación, perfección y formalización contractual. Es por ello, que la interpretación que la autoridad demandada ha realizado de los artículos 71 del RLACAP y 76 de la LACAP en cuanto a que el recurso de revisión solo procede para la modalidad de contratación pública de licitación y para el concurso público, es restrictiva y errónea. Ya que si bien el artículo 71 del RLACAP pareciese restringir la vía recursiva únicamente a la licitación; el artículo de ley en sentido formal es amplio, y comprende todo procedimiento de selección, sin importar su naturaleza, y habilita el acto recursivo al acto de *adjudicación*, la cual se perfecciona en todas las formas de contratación. Por ello, es en virtud de ese acto, el cual contiene la voluntad de la Administración pública, quien luego de haber analizado y evaluado todas las ofertas consideradas y exponer las razones técnicas y objetivas pertinentes, decide cuál es la más ventajosa y exterioriza su aceptación. Se reitera por ello,

que esta decisión [la adjudicación] no sólo se verifica en la contratación por la modalidad de la licitación, sino también como es el caso, en la contratación directa [y también en la de libre gestión]; y es por esa razón que el artículo 76 de la LACAP se refiere a la resolución de *adjudicación* como materialización de todo procedimiento de elección, sin hacer ninguna diferenciación con respecto a las modalidades de contratación.

Es oportuno acotar que la Administración pública, debe tener en cuenta que el procedimiento administrativo está regido por determinados principios tendientes a garantizar la defensa del administrado y la transparencia de las actuaciones de aquella, por lo que cualquier violación a alguno de estos principios puede acarrear la ilegalidad del acto administrativo. Es así, que en el caso bajo estudio, la autoridad demandada contaba con los elementos necesarios para individualizar el acto que se recurría, por lo que debió efectuar una interpretación acorde con la finalidad de los procedimientos de contratación directa, tomando en cuenta las etapas que contiene para su formalización, como de los recursos reglados por ley.

En ese orden de ideas, el conocimiento de un recurso se encuentra supeditado al cumplimiento de ciertos requisitos procesales mínimos, de cuya observancia dependerá que un juzgador pueda resolver sobre la pretensión que se trae a su conocimiento.

Dentro de esos límites encontramos el *principio de taxatividad o especificidad objetiva* [impugnabilidad objetiva], de acuerdo con el cual *única y exclusivamente admiten recurso aquellas resoluciones que con certeza determina una ley* [en sentido formal] para el caso, el instaurado en el artículo 76 de la LACAP.”

LA AUTORIDAD DEMANDADA VEDÓ INDEBIDAMENTE LA POSIBILIDAD DEL ADMINISTRADO DE HACER USO DE UN RECURSO LEGALMENTE ESTABLECIDO

“Del texto antes citado se advierte, como hemos hecho referencia supra, que se establece el derecho de recurrir, *de toda resolución de adjudicación*, al ser este el acto que materializa el procedimiento de elección, *sin hacer ninguna diferenciación con respecto a las modalidades de contratación* [ya sea vía libre gestión, contratación directa o licitación]. Por lo que, existiendo determinación expresa en la LACAP respecto de la procedencia del recurso de revisión para todo acto de adjudicación, la Administración no puede realizar un estudio de admisibilidad restrictivo con base en lo establecido por un reglamento —para el caso el RLACAP—.

En atención a lo dicho, el argumento dado por la autoridad demandada para no entrar a resolver sobre el fondo del asunto, evidentemente ha vulnerado los principios de legalidad y seguridad jurídica, en tanto se le imposibilitó reaccionar en sede administrativa ante un acto administrativo que no le era favorable.

Además, el cumplimiento del presupuesto correspondiente es relevante en relación con la impugnabilidad subjetiva, aspecto que se refiere a la capacidad jurídica para demandar el correcto cumplimiento de la normativa, como consecuencia del agravio inferido por la decisión emitida. La anterior exigencia resultó agotada adecuadamente, ya que el impetrante se encuentra debidamente acreditado en el procedimiento administrativo.

Por tanto, esta Sala considera que la autoridad demandada vedó indebidamente la posibilidad del administrado de hacer uso de un recurso legalmente establecido; en consecuencia, la resolución resulta ilegal y así será declarado.

5. En cuanto al alcance de la potestad resolutoria esta Sala rechaza aplicar la teoría del proceso contencioso objetivo de acuerdo a la cual corresponde únicamente declarar la ilegalidad del acto que resolvía el recurso y devolver el asunto al órgano competente para reponer el procedimiento.

Es reiterado el acogimiento de la teoría del contencioso subjetivo o de plena jurisdicción, en donde el proceso que se ventila ante este Tribunal es un auténtico proceso entre partes, quienes pueden alegar y controvertir plenamente los hechos acaecidos en sede administrativa.

Por lo que, tomando en consideración que la jurisdicción contencioso administrativa no es únicamente un mero revisor de lo actuado en sede administrativa, sino que en ella se origina un verdadero proceso, instituido en los postulados del principio de economía procesal y tutela judicial efectiva; y, superando la postura del carácter revisor de esta Sala, en este caso en particular, se procederá a analizar los argumentos de ilegalidad esgrimidos por la actora, respecto del acto administrativo originario de adjudicación emitido por el Director General de la Policía Nacional Civil, para determinar finalmente si dicho acto adolece de los vicios invocados por la sociedad demandante.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 24-2017, fecha de la resolución: 10/02/2020*

## RÉGIMEN DISCIPLINARIO DE LOS AGENTES DE LA POLICÍA NACIONAL CIVIL

MIENTRAS EXISTA UNA CAUSA JUSTIFICADA PARA NO ACUDIR AL LUGAR DE TRABAJO O SECTOR DE RESPONSABILIDAD, NO SERÁ APLICABLE LA CONDUCTA PROHIBIDA

“En el sub júdice, la infracción que se imputó al señor JAHH, fue la contenida en el artículo 9 numeral 3 de la LEDIPOL que fue citado supra, pero para su examen es conveniente retomar el texto de la norma: «*No presentarse al lugar de trabajo o sector de responsabilidad donde presta su servicio **sin causa justificada**, por más de cuarenta y ocho horas*».

En su contexto, el artículo determina una prohibición: los agentes de policía tienen una obligación legal de presentarse a su lugar de trabajo o a su sector de responsabilidad. Es prohibido no hacerlo y, en el caso que la transgresión a la obligación exceda del tiempo regulado en la normativa (48 horas), se vuelve típica.

No obstante lo anterior, es necesario señalar, que mientras exista **una causa justificada** para no acudir al lugar de trabajo, o sector de responsabilidad, no será aplicable la conducta prohibida.

En el caso particular, de acuerdo a la redacción del tipo administrativo que se estudia, podría considerarse como causa de justificación (a) las que atañen a la *vis absoluta*, por hacer imposible materialmente cumplir con la obligación;

y (b) las que eliminan la obligación, al autorizar la conducta que prohíbe el tipo administrativo.

Es decir; que en el caso concreto, si se determina que la ausencia consecutiva por más de ocho días a su puesto de trabajo, se encontraba **justificada.**”

LA DESMEJORA ECONÓMICA NO JUSTIFICA LA OMISIÓN DE TRAMITAR EL PERMISO RESPECTIVO ANTE LAS AUTORIDADES CORRESPONDIENTES DE LA INSTITUCIÓN POLICIAL

“**B)** En el presente caso, es un hecho no controvertido, y por tanto se tiene por cierto –pues así lo reconoce el impetrante– que no se presentó a cumplir el servicio **desde el diecisiete de agosto de dos mil catorce, hasta el trece de octubre de dos mil catorce**; es decir **cincuenta y siete días consecutivos**; en este sentido, lo que analizará esta Sala, según el argumento de ilegalidad planteado por el actor, es si emigrar a los Estados Unidos de América por necesidad económica, constituye un motivo suficiente para tener por *justificado* el abandono de sus labores cotidianas como agente de la PNC.

**B.1** Para que la conducta se adecue a la configuración de la norma infractora, según se desarrolló supra, debe haberse incurrido en la prohibición de ausentarse del servicio, pero es necesario, además que tal incumplimiento se haya ejecutado *sin causa justificada*; ello implica en este ámbito, que al constituirse un motivo que justifique ausentarse de las labores, la acción cometida por el sujeto activo, no sería antijurídica, y por ende, la sanción impuesta bajo este último supuesto, devendría en ilegal.

Así, respecto a la prueba documental que ofreció el demandante, y que fue admitida por esta Sala, según consta a fs. 108-110, con la cual pretende comprobar la justificación para ausentarse de su trabajo y poder emigrar a Estados Unidos de América en busca de solventar problemas económicos, y afrontar responsabilidades familiares que le agobiaban, consistente en: reporte de movimientos migratorios; constancia salarial; informes de estados de préstamos; certificaciones de partidas de nacimientos de sus hijos; constancia de antecedentes disciplinarios e historial policial; declaración jurada del subinspector BACC que conoce al actor; certificación de antecedentes penales y constancia de solvencia de procesos policiales judicializados.

Se advierte, de la referida documentación, que el demandante estuvo fuera del país, y que contrajo obligaciones económicas.

Asimismo, la Administración ha señalado que la corporación policial otorga permisos sin goce de sueldo **con duración de hasta cinco años**, según expuso en el informe de legalidad, empero, el actor no tramitó ningún permiso.

La desmejora económica en que incurrió el demandante no justifica su omisión de tramitar el permiso respectivo ante las autoridades correspondientes de la institución policial, a fin de avisar con antelación que no cumpliría con sus obligaciones laborales (temporalmente), por emigrar a otro país, especialmente cuando la corporación policial otorga permisos de larga duración según manifiesta la autoridad demandada, hasta por cinco años de duración; por ello, el demandante pudo haber solicitado un plazo prudencial (si su intención era, desde

el principio, la de volver a las labores al finalizar el período de licencia), ya que estuvo fuera del país menos de dos meses, y de haberlo solicitado, retornar a sus labores en el período de vigencia del permiso o, alternativamente (si pretendía desvincularse definitivamente de la corporación policial) pudo renunciar de manera formal al cargo.”

#### CAUSA JUSTIFICADA

“En este punto es pertinente indicar, que cuando la disposición en análisis advierte la posibilidad de una *“causa justificada”*, esta fórmula no debe entenderse abierta o indeterminada, a expensas del arbitrio excesivamente discrecional del aplicador; al contrario, esta nominación debe ser concretada.

Las causas de justificación pueden estar determinadas expresamente en las normas, aún más, pueden no desarrollarse en *numerus clausus*; sin embargo, se definen por exigencias claras que se delimitan en la legislación. Ya se ha indicado supra que, esencialmente, son tipos permisivos, normas que regulan conductas permitidas y las condiciones de esa permisión, asimismo, ya se ha indicado supra que sintéticamente suelen referirse a la imposibilidad física de determinarse por la norma, al error, a la inexistencia de la obligación, o a causas específicamente establecidas, como en este caso resultaría *en tener permiso para ausentarse*.

Al respecto, se ha señalado concretamente que existe *“causa justificada”* cuando concurre alguna de las circunstancias señaladas y, para el caso concreto, cuando hay imposibilidad física para cumplir con ella o cuando no existe obligación, lo cual sucede verbigracia al tener licencia formal para inasistir o al renunciar al cargo.

Delimitado el alcance de las causales de justo impedimento, es procedente aplicar lo antes expuesto al caso de estudio.

El demandante arguye como *causa justificada*, que desde el diecisiete de agosto de dos mil catorce se ausentó de su trabajo, por situaciones de problemas económicos y otros personales, aclarando que viajó a los Estados Unidos de América; sin embargo, debido a su situación migratoria irregular, tuvo que regresar a El Salvador; por esta razón expone: *«...reconozco que he cometido errores y he tenido consecuencias (...) el error fue, como todo ser humano haberme ilusionado con el sueño americano y tratar de salir de esta situación de incertidumbre con mi familia y las deudas económicas que se tienen, por eso fue que me ausente...»* (fs. 2).

Si bien puede considerarse que la exorbitante presión económica lo llevó a estimar que, irremediablemente necesitaba conseguir ingresos adicionales y que la falta de oportunidades es reconocida como la principal causa de la emigración ilegal. lo que en cierta medida puede considerarse *vis compulsiva* (que por tratarse de conminación de la voluntad por fuerza externa que; sin embargo, no merma la capacidad física de dirigir la acción, no basta para eximir de responsabilidad, funciona, a lo sumo, como atenuante de la sanción), que actúa determinándolo a dejar de trabajar en la PNC para procurar una mejoría en el extranjero, tal elección suya no es incompatible con la tramitación formal ya sea

de un permiso de larga duración (si tras el viaje pretende volver a la PNC) o de su renuncia (si su intención es la emigración definitiva). En consecuencia, lo que no se observa en ninguna de las alegaciones es alguna justificación admisible **para no pedir el permiso o para no renunciar, circunstancias ambas que constituyen causa justificada para no acudir a prestar el servicio.**

Entonces, la conducta típica de no presentarse al lugar de trabajo o lugar donde debe prestarse el servicio, es también antijurídica por falta de esa causa justificada que vuelva ajustada a derecho la conducta de no acudir al puesto de trabajo.”

POR MOTIVO DE SU CARGO O FUNCIÓN, UN AGENTE DE LA POLICÍA NACIONAL CIVIL NO PUEDE AUSENTARSE DE SUS LABORES SIN EXPLICAR LAS RAZONES QUE LO JUSTIFIQUEN DE FORMA PREVIA

“Esta Sala considera que el demandante: (1) no informó previamente a sus superiores de su intención de abandonar la corporación policial; y, (2) no hay constancia con la que se compruebe que el actor haya requerido permiso para no presentarse a su trabajo o haya tramitado la renuncia correspondiente, dado que por motivo de su cargo o función, no puede éste ausentarse de sus labores sin explicar las razones que lo justifiquen de forma previa; esta última idea, en el entendido que a este tipo de sujetos, se les exige un mayor compromiso de disciplina con la entidad que representan, como una modalidad de auto-regulación de la misma Administración pública.

En esta línea argumentativa, es necesario recalcar que tratándose de un agente de la Policía Nacional Civil, este tipo de personas están sujetas a una *relación de supremacía especial* con la Administración pública; ello, parte de la idea que el régimen administrativo presenta una especial singularidad, en cuanto a las *condiciones que sus miembros* –Policía Nacional Civil– deben cumplir su labor en armonía con sus fines constitucionales en materia de seguridad pública; así lo dispone el artículo 159 inciso segundo de la Constitución: «...la seguridad pública estará a cargo de la Policía Nacional Civil, que será un cuerpo profesional, independiente de la fuerza armada y ajeno a toda actividad partidista». Este mandato, supone entonces una *vinculación especial* de los agentes con la institución a la que integran, de ahí que se procure de éstos, el cumplimiento de códigos de conducta estrictos, en aras a propiciar el buen funcionamiento de la propia Administración; esto, en tanto que una de las principales funciones de la Policía Nacional Civil, estriba en la prestación de un servicio efectivo de seguridad pública a la comunidad en cumplimiento de la ley.

De todo lo anterior ha quedado establecido mediante un razonamiento lógico lo siguiente: (i) que el señor JAHH manifestó que se ausentó de su trabajo como agente policial desde el diecisiete de agosto de dos mil catorce y que se incorporó a sus labores el trece de octubre de ese año, es decir estuvo **cincuenta y siete** días consecutivos sin presentarse al trabajo, por razón de superación personal agobiado por las deudas económicas, es que emigró a los Estados Unidos de América; (ii) que el actor no solicitó, ni tramitó un permiso para ausentarse de su trabajo, como tampoco informó o justificó por ningún

medio su ausencia a la institución policial, ni renunció al cargo; (iii) que el demandante al ser deportado del país antes señalado, se incorporó a su trabajo en la oficina policial donde se encontraba laborando hasta el trece de octubre de dos mil catorce.

En consecuencia se concluye que el agente policial JAHH:

1. Se ausentó de su trabajo por más de ocho días consecutivos, al no haberse presentado al lugar o sector de responsabilidad encomendado por la institución policial por cincuenta y siete días consecutivos.

2. Los argumentos vertidos por el demandante no se corresponden con causales legales que excepcionen de la prohibición de ausentarse a sus labores, ni se observa que haya tenido impedimento alguno para tramitar el permiso o la renuncia al cargo.

3. En consecuencia, la conducta cometida por el impetrante, se adecua al tipo de la infracción administrativa descrita en el artículo 9 numeral 3 en correspondencia al artículo 12 inciso final de la LEDIPOL, la cual además es antijurídica y por ella debe ser punible. De ahí, que, a partir de los anteriores razonamientos, esta Sala considera que los actos administrativos en este punto, sean legales.”  
*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 197-2015, fecha de la resolución: 21/12/2020*

## REGISTRO Y CONTROL DE INVENTARIOS

### SUJETOS PASIVOS OBLIGADOS A LLEVAR REGISTROS DE CONTROL DE INVENTARIOS

“El artículo 3 literal c) del Código Tributario regula el principio de legalidad y en su inciso cuarto establece: “(...) *la Administración Tributaria actuara sometida al ordenamiento jurídico y solo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento.*”

De conformidad a lo establecido en el artículo 142 inciso primero del Código Tributario, los sujetos pasivos cuyas operaciones consistan en transferencia de bienes muebles corporales están obligados a llevar registros de control de inventarios que reflejen clara y verazmente su real movimiento, su valuación, resultado de las operaciones, el valor efectivo y actual de los bienes inventariados, así como la que descripción detallada de las características de los bienes que permitan individualizarlos e identificarlos plenamente; esto en relación con el artículo 142-A del Código Tributario, en el cual se enumeran los requisitos mínimos que debe contener el mencionado registro.

Manifiesta el actor que en la etapa de apertura a prueba del procedimiento para la aplicación de sanciones aisladas, su mandante subsanó parcialmente al presentar el registro de control de inventarios del producto gravable que consiste en gasolina especial y combustible diésel, no obstante no presentó el registro de control de inventario del producto gasolina regular para el período mensual comprendido del uno al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece, pero afirmó que si se llevó y realizó dicho registro con dos productos (gasolina especial y

combustible diésel) y que son de mayor rotación y que presentan un noventa y cinco por ciento (95%) de las ventas totales, del ejercicio.”

Se advierte del expediente administrativo, que el demandante, durante el ejercicio fiscalizado, comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece, realizó operaciones económicas consistentes en la transferencia de bienes muebles corporales, tales como: combustibles, lubricantes y accesorios de vehículos automotores y motocicletas, por lo que se encontraba obligado a llevar registros de control de inventarios, sobre todos los productos que comercializaba, por lo que la administración tributaria aplicó el artículo 243 literal a) del Código Tributario.

Al constatar la procedencia de la sanción impuesta por la DGII se advierte que no existe la vulneración al principio de legalidad alegada por la parte actora, en los términos expuestos.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 266-2017, fecha de la resolución: 15/06/2020*

## **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

COMPETENCIA PARA ANALIZAR LA LEGALIDAD DE LAS RESOLUCIONES EMITIDAS POR JUZGADOS Y CÁMARAS LABORALES, CUANDO SU ORIGEN ES UN ACTO ADMINISTRATIVO DE DESPIDO ENMARCADO DENTRO DE LA CARRERA ADMINISTRATIVA MUNICIPAL.

“El artículo 172 de la Constitución establece que: *«La Corte Suprema de Justicia, las Cámaras de Segunda Instancia y los demás tribunales que establezcan las leyes secundarias, integran el Órgano Judicial. Corresponde exclusivamente a este Órgano la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en materias constitucional, civil, penal, mercantil, laboral, agraria y de lo contencioso-administrativo, así como en las otras que determine la ley»*. De este artículo, se deriva la exclusividad de la potestad jurisdiccional del Órgano Judicial al que, por dicho mandato, se le confiere la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, pudiendo entre los diferentes ámbitos de competencia controlar la legalidad de las actuaciones de la Administración Pública a través del contencioso administrativo.

El artículo 86 inciso final de la Constitución dice que: *«Los funcionarios del Gobierno son delegados del pueblo y no tienen más facultades que las que expresamente les da la ley»*, lo que constituye el principio de legalidad como pilar fundamental de todo Estado de Derecho.

Por su parte, el artículo 2 de la LJCA señala que 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.

En el caso analizado, el trabajador HHMP laboró en la Alcaldía Municipal de Ayutuxtepeque, en el cargo funcional de profesor de fútbol, y, a partir del año dos mil once, como coordinador del programa de deportes, hasta el treinta y uno de mayo de dos mil doce, fecha en la cual fue despedido; por lo que inició las diligencias de nulidad de despido, donde el Juzgado Cuarto de lo Laboral

de San Salvador emitió la resolución de las diez horas del veinte de agosto de dos mil doce –primer acto impugnado–, en la que declaró ha lugar la nulidad de despido en perjuicio del referido trabajador, condenó a los miembros del Concejo Municipal de Ayutuxtepeque a cancelarle, por su cuenta, los sueldos dejados de percibir desde la fecha del despido hasta que se cumpla la resolución, y ordenó la restitución del empleado. Posteriormente, a las catorce horas con cuarenta y cinco minutos del dieciocho de octubre de dos mil doce –segundo acto impugnado–, la Cámara Segunda de lo Laboral de San Salvador confirmó la decisión anterior venida en revisión.

En nuestro ordenamiento jurídico la Ley de la Carrera Administrativa Municipal (LCAM) señala, en sus considerandos, que las municipalidades de El Salvador, dando cumplimiento al artículo 219 de la Constitución, han impulsado una normativa que regula las condiciones de ingreso a la Administración Pública Municipal, las promociones y ascensos con base en el mérito y la aptitud, los traslados, suspensiones y cesantías, los deberes, derechos y prohibiciones de los servidores públicos, los recursos administrativos contra las resoluciones que los afecten y la garantía a la estabilidad en el cargo. Y que la implementación de dicha Carrera Administrativa se traducirá en un mejor funcionamiento de los municipios, eficiente garantía de los derechos de todos y la prestación óptima de los servicios que corresponde a los mismos.

Así las cosas, bajo este contexto, procede entonces analizar los artículos pertinentes relativos al punto de la competencia de esta Sala.

En el artículo 78 de la LCAM se dispone que, de las resoluciones de las comisiones municipales y de las sentencias de los jueces de lo laboral o jueces con competencia en esa materia del municipio de que se trate o del domicilio establecido, podrá interponerse el recurso de revocatoria dentro de los tres días hábiles siguientes a la respectiva notificación; éstos resolverán confirmando o revocando su resolución.

El artículo 79 de la normativa bajo estudio, previo a ser reformado, establecía textualmente lo siguiente: *«De las sentencias definitivas de los Jueces de lo Laboral o Jueces con competencia en esa materia, del Municipio de que se trate o del domicilio establecido, podrá interponerse recurso de revisión ante la Cámara respectiva de esta materia, dentro de los tres días hábiles siguientes a la fecha de la notificación de la denegación del recurso de revocatoria, expresando en el mismo los motivos que se tengan para impugnar la resolución. Interpuesto el recurso, la Cámara respectiva admitirá y remitirá los autos a los jueces de lo Laboral o Jueces con competencia en esa materia, del Municipio de que se trate o del domicilio establecido, sin otro trámite ni diligencia. La Cámara respectiva, resolverá el recurso con sólo la vista de los autos, dentro de los tres días de su recibo, confirmando, modificando o revocando la sentencia o resolución revisada. De lo resuelto por la Cámara respectiva, no habrá recurso alguno»* (subrayado suplido).

El inciso final de este artículo fue reformado mediante el Decreto Legislativo número seiscientos uno, de fecha diez de abril de dos mil ocho, publicado en el Diario Oficial número ochenta y nueve, tomo trescientos setenta y nueve, de fecha quince de mayo del mismo año, estableciendo que: *«La parte que se*

*considere agraviada por la sentencia proveída por la Cámara respectiva en el recurso de revisión, podrá ejercer sus derechos mediante la acción contencioso administrativa ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia».*

El legislador con esta reforma amplió de manera expresa la competencia para conocer de las resoluciones pronunciadas por los juzgados de lo laboral y las cámaras de dicha materia, cuya génesis se encuentre en un acto administrativo de despido, enmarcado dentro de la Carrera Administrativa Municipal.

De lo antes detallado, es importante destacar que la LCAM, mediante la reforma relacionada en el párrafo anterior, claramente determina que las sentencias proveídas por la cámara respectiva en el recurso de revisión admiten impugnación mediante el ejercicio de la acción contencioso administrativa, ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia. Con ello, no existe ninguna violación al principio del juez natural, reconocido en la parte final del artículo 15 de la Constitución, ya que claramente se determina que se debe ser juzgado por los tribunales que previamente haya establecido la ley. Como quedó demostrado, esta Sala no se ha atribuido indebida o antojadizamente un asunto determinado, es la ley la que le da competencia para conocer las resoluciones emitidas por los juzgados y cámaras de lo laboral con relación a la nulidad de despidos municipales, debiendo emitir un pronunciamiento en los casos que, como el presente, son ventilados por las partes en esta instancia.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 483-2012, fecha de la resolución: 06/11/2020*

## SILENCIO POSITIVO

SURGE ANTE LA FALTA DEL PRONUNCIAMIENTO EN EL PLAZO QUE DETERMINA LA LEY APLICABLE

“**3.3.** Procede este Tribunal entonces, a realizar un examen de los parámetros que establece la normativa de la materia para los efectos del alegado silencio positivo que surge ante la falta del pronunciamiento en el plazo que determina la ley aplicable.

Como es sabido, la Administración pública está obligada a pronunciar la resolución pertinente sobre las solicitudes que sean formuladas por los interesados, de lo contrario –si no dicta resolución expresa en el plazo correspondiente– 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, el mero transcurso del plazo para resolver produce un auténtico acto administrativo.

El silencio administrativo invocado por la parte actora, está referido al silencio administrativo positivo, entendido como una presunción legal que, por inactividad de la administración, concede al administrado la respuesta favorable a su petición, es decir, una ficción cuyo efecto debe entenderse que la pretensión del administrado ha sido otorgada, sin necesidad de mediar resolución. Se trata

entonces de un acto presunto declarativo de derechos [sentencia referencia 79-2011 de las doce horas veinticinco minutos del día veintiocho de agosto de dos mil diecisiete].

La configuración del silencio positivo, cabe acotar, permite al interesado interpretar ante la inactividad de la Administración pública, que se está concediendo lo que le ha pedido, es decir, que puede ser concebida como una manifestación o declaración tácita de la voluntad del ente administrativo. En el derecho salvadoreño los supuestos del silencio positivo constituyen la excepción a la regla general, y por consiguiente deben estar expresamente previstos en la norma jurídica.”

#### REQUISITOS DE CONFIGURACIÓN

“La Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, al respecto del silencio administrativo consideró en la sentencia de amparo referencia 159-98 dictada el siete de septiembre de mil novecientos noventa y nueve, que: «... para que se configure el silencio administrativo positivo es necesario: a) que dicha figura haya sido creada o esté prevista expresamente por una ley especial; b) que el administrado, haya formulado una petición a un funcionario, autoridad o entidad administrativa; y, c) que tal funcionario, autoridad o entidad a quien se haya dirigido la petición, no haya hecho saber su decisión al interesado en el plazo señalado por la ley respectiva...».

En esta línea, actualmente, existe una diferenciación clara sobre los efectos del silencio administrativo –positivo y negativo– en los procedimientos iniciados ya sea a instancia del interesado o de oficio [art. 113 y siguientes], en la Ley de Procedimientos Administrativos, hoy vigente, pero no aplicable, por no existir en el momento de acaecimiento de los hechos objeto de análisis.

Ahora bien, trasladando las nociones jurisprudenciales y doctrinarias, al presente caso, para configurarse el silencio administrativo tiene que cumplirse con los siguientes requisitos: a) la existencia de una petición al ente o funcionario pertinente (entiéndase competente para resolver del fondo de la misma); b) la ausencia de respuesta a lo peticionado y su respectiva notificación; y c) la regulación expresa del silencio positivo en la norma, concretamente el transcurso del plazo prescrito en los artículos 77 inciso 4°, y 74 inciso 1° de la LACAP, que darían paso a la configuración del silencio positivo.

En el caso de mérito, la ley de materia determina un plazo específico para que la Administración pública proceda a resolver el recurso de revisión planteado y al mismo tiempo, establece una consecuencia jurídica ante el incumplimiento del referido plazo, configurándose con ello, un acto presunto estimatorio –silencio positivo–. Así el artículo 77 inciso 4° de la LACAP, determina que: “[t]ranscurridos los diez días hábiles después de la admisión del recurso y no se hubiere emitido resolución alguna, se entenderá que ha sido resuelto favorablemente” (el subrayado es propio).

La parte actora, interpuso el recurso de revisión ante la autoridad administrativa demandada, el veinticinco de junio de dos mil trece, requiriendo que se

admitiera el recurso, se revocara el acto de adjudicación parcial de la licitación pública número LP-17/2013, y se le adjudicara la misma.

Posteriormente, el veintisiete de junio de dos mil trece, la Junta de Gobierno, acordó admitir el recurso de revisión interpuesto (folio 517 del expediente administrativo) y dio paso al nombramiento de los integrantes de la Comisión Especial de Alto Nivel –CEAN– para emitir su recomendación con base en el artículo 77 de la LACAP.

La Junta de Gobierno, el diez de julio de dos mil trece, acordó declarar no ha lugar el recurso de revisión interpuesto y confirmar la adjudicación a favor PBS El Salvador (folios 518 y 519 del expediente administrativo). Sin embargo, esta notificación se hizo materializó hasta el diecisiete de julio del mismo año (folio 524 del expediente administrativo). Es decir, de manera extemporánea.

La parte actora alega que, en efecto se produjo por ministerio de ley un acto que le es favorable, ello, dada la falta de pronunciamiento –en tiempo– de la Administración pública.

Así al verificar lo acaecido en sede administrativa, con lo prescrito por la ley de la materia, se advierte que no basta la mera emisión del acto administrativo dentro del plazo establecido en el artículo 77 inciso 4 de la LACAP, sino que se requiere de su interpretación conjunta con el artículo 74 del mismo cuerpo normativo, ya que, la actividad administrativa por excelencia que permite evitar la producción del silencio es, sin duda, la notificación en plazo de la resolución que finaliza el procedimiento [I Cudolà, Vincen? Aguado. “*Silencio Administrativo e Inactividad*”. Marcial Pons, 2001, Barcelona, p. 97].

En consecuencia, realizar una interpretación literal, como pretende la Administración pública, del artículo 77 inciso 4° de la LACAP, sin tener en consideración lo que establece el artículo 74, equivaldría a vulnerar la garantía del administrado a quien se le resuelve su petición desfavorablemente, y ello, como tajantemente señaló el doctrinario Eduardo García de Enterría, podría dar lugar a que la administración se aprovechara de manera indeterminada y discrecional, del mandato legal que la obliga a notificar **en tiempo** y forma, incentivando negativamente a que la autoridad nominalmente consigne cualquier fecha acorde a los límites temporales de la emisión del acto, motivando con ello, no solo a una insólita prórroga del plazo; sino a un fraude de ley violatorio del principio de Buena Fe en su vertiente de la teoría de los actos propios, la cual es una prohibición a que la Administración pública invoque como defensa de un derecho su propia *torpeza o ilegalidad*.

En atención a lo señalado, al haberse emitido el acuerdo que contenía el pronunciamiento final del recurso el diez de julio de dos mil trece, pero notificándolo hasta el diecisiete del mismo mes y año, la autoridad administrativa vulneró el plazo determinado por la ley, de modo que, esta Sala advierte que se ha configurado el silencio administrativo positivo alegado por la sociedad impetrante, y por lo tanto se entiende que la petición en el recurso de revisión fue estimatoria.” *Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 376-2013, fecha de la resolución: 12/06/2020*

## SINDICATOS

### INEXISTENCIA DE MARGEN PARA LA DISCRECIONALIDAD EN LA INSCRIPCIÓN DE UNA JUNTA DIRECTIVA DE UN SINDICATO

“2. Los demandantes también señalaron vicios en el procedimiento interno de expulsión del STISSS, tales como la falta de un debido proceso en el que se otorgara la oportunidad de defenderse legítimamente de las infracciones atribuidas. Además, esgrimieron que, en el informe de la Comisión de Honor, no se consignaron las supuestas denuncias recopiladas como pruebas de las mismas infracciones.

*i.* En reiterada jurisprudencia este Tribunal ha establecido que los actos administrativos de inscripción de una junta directiva sindical se enmarcan en actividades de control y registro, en cuya virtud, la Administración Pública, luego de recibir y tramitar la solicitud de inscripción, debe proceder a verificar que las solicitudes cumplan los requisitos establecidos en el Código de Trabajo y en los estatutos del sindicato solicitante.

Puntualmente, la autoridad administrativa ejerce una **potestad reglada** que, está demás decir, no consiente margen para la discrecionalidad en la inscripción de una junta directiva de un sindicato.

Por otra parte, debe destacarse que las asociaciones sindicales tienen el derecho de auto organización, que se traduce primordialmente en la facultad de dictar sus normas a través de sus estatutos, mismos que, al interior del sindicato, tienen fuerza de ley.

Así, el artículo 229 del Código de Trabajo —CT— establece lo siguiente: «*Los sindicatos tienen como objeto la defensa de los intereses económicos, sociales y profesionales de sus miembros. Sus funciones, atribuciones y facultades son determinadas por sus estatutos, dentro del respeto de la ley y la Constitución (...)*».

Pues bien, al margen de las potestades de registro y control encomendadas a la autoridad demandada y, sin caer en la intromisión de los asuntos internos de una organización sindical, debe precisarse que, en la solicitud de inscripción de una expulsión de miembros sindicales, la destitución de sus cargos directivos y la inscripción de los sustitutos, **existen elementos reglados que han de verificarse, obligatoriamente, previa marginación en los libros respectivos.**

Estos requisitos están determinados por la ley formal, por la ley material que se circunscriba a los límites de la previsión secundaria y, de manera particular, por los estatutos de un sindicato, mismos que, por previsión del legislador, constituyen ley interna y vinculante para la organización sindical de que se trate.”

### PROCEDIMIENTO DE EXPULSIÓN DE MIEMBROS DE SINDICATOS

“*ii.* En el *sub judice*, para la realización de dicho ejercicio, habrá que tomar en consideración lo establecido en los estatutos del STISSS y el CT.

a. Respecto del procedimiento de expulsión de uno o más miembros de un sindicato, el artículo 205 letra “a” del CT prescribe «*Se prohíbe a toda perso-*

na: a) Coaccionar a otra para que ingrese o se retire de un sindicato, salvo el caso de expulsión por causa previamente establecida en los estatutos (...)»; por su parte, el artículo 221 número 4° del mismo cuerpo normativo establece «Las asambleas se dividen en generales y seccionales, pudiendo ser ordinarias y extraordinarias; y sus atribuciones, además de las que les señalan la ley y los estatutos respectivos, son las siguientes: (...) 4° Acordar la expulsión de uno o más miembros del sindicato de acuerdo con los estatutos (...)» (el subrayado es propio).

Ahora, según los estatutos del STISSS, su gobierno es de naturaleza democrática y participativa y está a cargo de la Asamblea General y la Junta Directiva General. La primera se instituye como la máxima autoridad del sindicato y está integrada por la totalidad de sus miembros, debiendo reunirse ordinariamente el dieciséis de diciembre de cada año, y extraordinariamente, en la fecha que considere necesario la Junta Directiva Sindical (artículos 8 y 9).

Con relación a las convocatorias, el artículo 10 regula que las mismas se deben hacer por los medios de publicidad que sean necesarios, con una antelación de por lo menos quince días, si fuere ordinaria y, de dos días por lo menos, si fuere extraordinaria. En la convocatoria para asamblea extraordinaria debe señalarse el objeto de la misma.

En caso de no haber quórum necesario, la Junta Directiva General podrá convocar en el acto a otra asamblea general, pudiendo celebrarse inmediatamente después de aquella para la cual no hubo quórum. Esta segunda asamblea se celebrará con el número de miembros presentes y sus decisiones serán de acatamiento forzoso. Ahora bien, según previsión estatutaria del STISSS, esta circunstancia deberá hacerse constar en el acta respectiva.

La convocatoria podrá ser realizada por la Junta Directiva General, previa solicitud escrita del treinta y cinco por ciento de sus miembros activos y solventes, o por la Secretaría General (artículo 9 inciso 2°, 17 letra “k” y 18 letra “c”),

b. Por otra parte, según el artículo 11 letra “c” de los estatutos del STISSS, la autoridad con competencia para «Acordar la suspensión o expulsión de uno o más miembros del Sindicato de conformidad a lo prescrito en los Estatutos» es la Asamblea General.

El capítulo VI de los estatutos del STISSS, intitulado “De las Medidas Disciplinarias”, desarrolla lo concerniente a las infracciones y sanciones de los miembros del sindicato.

Así el artículo 32 de los estatutos del STISSS prescribe «Se establecen para efectos de disciplina sindical las sanciones a que se harán acreedores los miembros del sindicato; a) Amonestación; b) Suspensión de los derechos sindicales; c) Destitución del cargo en los órganos de gobierno o dirección del sindicato; así como de las comisiones u organismos del mismo; d) Expulsión del sindicato» (el subrayado es propio).

Las causas de expulsión de los miembros del sindicato han sido tasadas en el artículo 36 de los estatutos del STISSS, de la siguiente manera: «(...) a) Falta de probidad; b) Negativa a cumplir las disposiciones y acuerdos importantes tomados por los órganos de Gobierno del sindicato; c) Labor disociadora sindical; d) Traición mediante maniobras que pongan en peligro la seguridad y buena

*marcha de la Organización; e) Agresión material a los miembros del sindicato, y f) Por no corregir su actuación que haya dado lugar a suspensiones de los derechos sindicales ».*

El artículo 38 de los estatutos del STISSS establece que será la Comisión de Honor y Justicia el organismo que «(...) Conocerá de las sanciones de suspensión, destitución y expulsión, a que se refiere el Artículo 32 de [los] Estatutos (...)». [...]

*iii.* Pues bien, como se relacionó anteriormente, los estatutos tienen fuerza de ley al interior de una organización sindical; es decir, una vez publicados en el Diario Oficial, previa autorización por el Ministerio de Trabajo y Previsión Social, su contenido ha de ser observado por todos sus miembros de forma obligatoria.

Ahora bien, el correlativo esencial de la anterior premisa es el hecho que, también, el mismo Ministerio de Trabajo y Previsión Social está obligado a verificar, en cada procedimiento administrativo en el que concurra la calificación, autorización e inscripción de actos sindicales, *el cumplimiento irrestricto de los mismos estatutos que dicha autoridad pública terminó autorizando*. Precisamente, esta obligación se enmarca en las funciones de verificación, control y registro administrativas atribuidas a la parte demandada en el presente proceso y, de ninguna forma, por el claro límite al que se encuentran sometidas, implican una intromisión en la actividad interna de un sindicato.”

#### ELEMENTOS REGLADOS QUE HAN DE SER COMPROBADOS POR LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA LA PROCEDENCIA LA SOLICITUD DE EXPULSIÓN DE UNO O MÁS MIEMBROS DEL SINDICATO

“Para lo que importa al presente proceso, del estudio de los **estatutos del STISSS** respecto del procedimiento que ha de verificarse para la inscripción de una expulsión de uno o más miembros del referido sindicato, este Tribunal advierte que, entre los elementos reglados que han de ser comprobados por la autoridad administrativa para la procedencia de dicha solicitud, están los siguientes.

- a. Que los hechos atribuidos a los investigados estén contemplados dentro de las infracciones prescritas en el artículo 36 y sancionadas con la expulsión del sindicato.
- b. Que la Comisión de Honor y Justicia haya conocido de oficio o por denuncia los hechos respectivos, dejando constancia la forma de iniciación del procedimiento y los hechos constitutivos de una u otra infracción.
- c. Que se haya dado a conocer a los investigados la imputación respectiva, con el objeto de intervenir en el procedimiento disciplinario interno y ejercer su derecho de defensa, ya sea de forma personal o mediante un procurador. Así, debe constar la fecha en que se emplazó a los acusados, así como la forma en que defendieron (personal o por procurador). En caso de no haber ejercido su derecho de defensa, la constancia del nombramiento de un procurador de oficio, según lo ordenado en el artículo 39 inciso 2° de los estatutos del STISSS.
- d. Cerrada la fase inicial y probatoria del procedimiento disciplinario interno, la Comisión deberá formular, mediante una recomendación, la sanción de

- expulsión del sindicato, para que sea la Asamblea General quien tome la resolución definitiva.
- e. Deben observarse los requisitos para la convocatoria de asamblea general ordinaria o extraordinaria, regulados en el artículo 10.
  - f. Finalmente, que la decisión sea tomada por la mayoría de los miembros presentes en la asamblea general respectiva.”

#### ILEGALIDAD DE LA RESOLUCIÓN AL NO VIGILAR EL CUMPLIMIENTO DE LA CORRECTA DESTITUCIÓN, EXPULSIÓN Y ELECCIÓN DE LOS DIRECTIVOS

“**iv.** Ahora, **en el expediente administrativo del caso consta** que el catorce de septiembre de dos mil quince, la Secretaria General del STISSS presentó, ante el Departamento Nacional de Organizaciones Sociales de la Dirección General de Trabajo del Ministerio de Trabajo y Previsión Social, una solicitud de inscripción de una expulsión de miembros sindicales (JAAA, SMGD y CMM), la destitución de sus cargos directivos y el registro de los sustitutos. [...]

Como se relacionó en parágrafos anteriores, el organismo competente para diligenciar el procedimiento de expulsión de un miembro afiliado al STISSS, es su Comisión de Honor y Justicia quien emite una recomendación a la Asamblea General, para que sea ésta, como máxima autoridad, quien tome una decisión definitiva.

Los estatutos del STISSS no establecen de forma sistemática el contenido de la recomendación que la Comisión de Honor y Justicia ha de formular en los casos de expulsión de miembros afiliados. Sin embargo, esta recomendación se instituye como un pronunciamiento naturalmente cualificado que debe reunir las consideraciones y fundamentos básicos que determinen o sostengan su contenido. De ahí que, por su naturaleza y relevancia de cara a la afectación del ejercicio de un derecho social como lo es el derecho a la sindicación, este documento debe recoger, de forma sintetizada, el cumplimiento del procedimiento instruido contra los investigados. De lo contrario, no habría manera de controlar, en absoluto, tanto para los interesados dentro del mismo sindicato como para la autoridad pública que ha de inscribir la expulsión, el cumplimiento del procedimiento establecido en los estatutos del STISSS.

Esta consideración es de gran entidad puesto que la Comisión de Honor y Justicia que formula la recomendación respectiva, es el organismo que se ha encargado de conocer los hechos respectivos, ya sea de oficio o por denuncia; de adecuarlos, típicamente, a una infracción consignada en los estatutos respectivos y que ameritan, según los mismos, la sanción de expulsión; de desarrollar el procedimiento respectivo, con la obligación de dar cabida al ejercicio del derecho de defensa de los investigados, en los términos predefinidos en los estatutos; de calificar y valorar la defensa esgrimida por los investigados; y, luego de un análisis de todo lo acaecido en torno a la imputación realizada, tanto a nivel de elementos inculpadores como eximentes de responsabilidad, es la autoridad con la facultad para formular la recomendación de destitución o no, misma que, si bien no resulta vinculante, es representativa de un panorama relevante que, naturalmente y bajo la ló-

gica común, puede orientar o influir materialmente la voluntad definitiva de la Asamblea General.

b. Pues bien, resulta que, en el *sub judice*, la recomendación de expulsión de los demandantes del STISSS, hecha por la Comisión de Honor y Justicia, el veinte de agosto de dos mil quince, se encuentra agregada a folios 482 al 485 del expediente administrativo, la que, en lo pertinente, relaciona lo siguiente. [...]

c. De lo transcrito, esta Sala advierte que la Comisión de Honor y Justicia del STISSS, en el procedimiento de expulsión de los señores JAAA, SMGD y CAMM, relacionaron que el instructivo dio inicio por denuncias anexadas al informe y pruebas de actos de indisciplina que le constaban a dicha Comisión. **No obstante, no existe descripción alguna de los supuestos hechos de indisciplina y maniobras atribuidas a los demandantes. Solamente se advierte una simple referencia de normas jurídicas contentivas de infracciones, y una relación abstracta de hechos sin ninguna adecuación típica a un marco infractor concreto; todo lo que constituye una atribución infractora abstracta, carente de contenido y sin ninguna clase de adecuación típica a su base.**

Aunado a lo anterior, **no hay constancia, en la recomendación de la Comisión de Honor y Justicia del STISSS, que se haya puesto en conocimiento a los investigados de los hechos atribuidos, con el objeto que pudieran intervenir en el procedimiento sancionatorio y ejercer su derecho de defensa.** Si bien, al final de la recomendación, dicha Comisión manifestó que se agotó “el proceso justo y correcto que ordena los estatutos al permitir el derecho de defenderse personalmente o por defensores”, esta sola afirmación no tiene la fuerza suficiente para concluir que, en efecto, el derecho de defensa de los miembros del sindicato se concretizó.

En la letra a. *supra*, esta sala ha precisado el valor, trascendencia, formalidad y contenido mínimo de la recomendación emitida por la Comisión de Honor y Justicia, de conformidad con los estatutos del STISSS, ello, de cara a la limitación del derecho a la sindicación.

En este caso es objetable, entonces, la ausencia de una explicación suficiente, a modo de constatación directa del organismo encargado de la tramitación del procedimiento disciplinario, de elementos tan trascendentales para el ejercicio del derecho de defensa, según los estatutos sindicales, como lo son: la fecha de emplazamiento de los inculpados, la relación de su personamiento o no al procedimiento, la forma en que se ejerció la defensa de los mismos, el contenido fáctico y probatorio de su defensa. Vale decir, además, que en el supuesto de que los inculpados no se hayan apersonado al procedimiento, los estatutos establecen que debe nombrarse un procurador de oficio.

Sin embargo, ante la ausencia de todos estos elementos descriptivos y representativos de un procedimiento previo, ajustado a la protección del derecho de defensa exigido por los estatutos sindicales; **resulta evidente la imposibilidad de controlar los requisitos formales previstos en los mismos estatutos, que condicionan la inscripción de una expulsión del referido sindicato.**

Con todo, la recomendación de la Comisión de Honor y Justicia es categórica en la sugerencia de la *expulsión* de los señores JAAA, SMGD y CAMM del

STISSS, por la supuesta comprobación de los hechos atribuidos, mediante las denuncias y pruebas recopiladas. ***Empero, no hay una descripción de tales pruebas, ni una fundamentación mínima y sintetizada que llevara a la conclusión que las faltas se tenían por comprobadas y de ahí, la recomendación de expulsión.***

d. En otro sentido, con relación a la *decisión definitiva* de expulsar a los señores JAAA, SMGD y CAMM del STISSS, acordada en la Asamblea General Extraordinaria del caso, este Tribunal verifica que la convocatoria reúne los requisitos estatutarios.

Ahora bien, en la certificación del acta número \*\*\*, de las nueve horas del dos de septiembre de dos mil quince, consta que, después de haberse verificado el establecimiento del quórum legal para la celebración de dicha asamblea, se procedió, como punto dos, a la lectura del dictamen de la Comisión de Honor y Justicia que conoció sobre las faltas cometidas por los señores antes mencionados. [...]

El Departamento Nacional de Organizaciones Sociales de la Dirección General de Trabajo del Ministerio de Trabajo y Previsión Social, en su actividad de registro y control, está en la obligación de verificar el estricto cumplimiento de la normativa administrativa sectorial y, además, de los estatutos que rigen al interior de las organizaciones sindicales.

Toda solicitud de inscripción posee elementos reglados a controlar y cuya verificación no implica una intromisión a la independencia de regulación y organización de las entidades sindicales; sino por el contrario, constituye la expresión del derecho a la seguridad jurídica de los miembros afiliados a un sindicato.

No hay que perder de vista que la inscripción y registro, como potestad administrativa ejercida en el presente caso, tiene un efecto publicitario y probatorio, en tanto que los asientos resultantes, en los registros del Ministerio de Trabajo, gozan de presunción de veracidad.

Pues bien, en lo que importa a la decisión del presente caso, tal como se ha determinado en apartados anteriores, la documentación que acompañó la solicitud presentada por la Secretaria General del STISSS, el catorce de septiembre de dos mil quince, en relación con la expulsión de los actores del referido sindicato, ***adolece de omisiones, datos trascendentales, hechos y de una constatación material suficiente, aspectos todos, directamente conectados con los requisitos que condicionan la expulsión de un miembro sindical del STISSS, el procedimiento previo, la imputación de hechos y el ejercicio del derecho de defensa.***

Ante la ausencia de tales elementos, la pregunta convencional que se presenta en este caso es la relativa a cómo, la autoridad demandada, pudo desarrollar legítimamente su potestad de verificación, control y registro —y constatar el cumplimiento de los requisitos establecidos en la ley y en los estatutos aplicables al caso—, si la documentación que le fue presentada adolecía de omisiones de gran entidad.

La consecuencia material de esta situación es que la autoridad demandada no ejerció un control de los elementos reglados aplicables al procedimiento de expulsión de los miembros del STISSS, verbigracia, los consignados en el

artículo 39 de los estatutos del referido ente sindical, cuyo contenido ya fue explicado ampliamente en apartados anteriores de esta sentencia.

Como conclusión, la resolución de las once horas cincuenta minutos del uno de octubre de dos mil quince, emitida por el Departamento Nacional de Organizaciones Sociales de la Dirección General de Trabajo del Ministerio de Trabajo y Previsión Social, es ilegal, ello, dado que «(...) *no vigiló el cumplimiento de la correcta (...) destitución, expulsión y elección de los directivos, que se realiz[ó] en el mes de septiembre (...)*» (folio 6 vuelto), tal como se alegó en la demanda.

4. Establecida que ha sido la contrariedad con el ordenamiento jurídico de la actuación impugnada, resulta inoficioso emitir pronunciamiento alguno sobre el resto de vicios alegados por la parte actora.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 361-2015, fecha de la resolución: 22/12/2020*

## VOTO DISIDENTE DE LOS SEÑORES MAGISTRADOS SERGIO LUIS RIVERA MÁRQUEZ Y ROBERTO CARLOS CALDERÓN ESCOBAR

### SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

COMPETE A ESTA SALA EL CONOCIMIENTO DE LAS PRETENSIONES QUE SE DEDUZCAN EN RELACIÓN CON LOS ACTOS EMITIDOS POR EL ÓRGANO JUDICIAL, CUANDO ÉSTE EXCEPCIONALMENTE EMITA ACTOS ADMINISTRATIVOS

#### **“1. Sobre la competencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo:**

El artículo 172 de la Constitución establece que *“la Corte Suprema de Justicia, las Cámaras de Segunda Instancia y los demás tribunales que establezcan las leyes secundarias, integran el Órgano Judicial. Corresponde **exclusivamente** a este Órgano la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en materias constitucional, civil, penal, mercantil, laboral, agraria y de lo **contencioso-administrativo**, así como en las otras que determine la ley”* (el subrayado es nuestro). De este artículo, se deriva la *exclusividad* de la potestad jurisdiccional del Órgano Judicial al que, por dicho mandato se le confiere la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, pudiendo entre los diferentes ámbitos de competencia controlar la legalidad de las actuaciones de la administración pública, a través del proceso contencioso administrativo.

En el artículo 86 inciso final de la Constitución, se regula que *“los funcionarios del gobierno son delegados del pueblo y no tienen más facultades que las que expresamente les da la ley”*, lo que constituye el principio de legalidad como pilar fundamental de todo Estado de Derecho.

En consonancia con lo antecedente el artículo 2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, determina que 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*, entendida ésta como: a) el poder ejecutivo y sus dependencias, inclusive las instituciones autónomas, semiautónomas y demás entidades descentralizadas del Estado, b) los

poderes legislativo y judicial y los organismos independientes, *en cuanto realizan excepcionalmente actos administrativos*; y, c) el Gobierno Local.

Es decir, compete a esta Sala el conocimiento de las pretensiones que se deduzcan en relación con los actos emitidos por el Órgano Judicial cuando éste *excepcionalmente* emita actos administrativos.

A ello cabe agregar que, en reiterada jurisprudencia, esta Sala ha sostenido que el acto administrativo es ***una declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria.***

Toda actuación de la administración pública está sujeta a límites. Pretender lo contrario haría imposible el examen del sometimiento de la misma al ordenamiento administrativo. En ese sentido—y en lo que importa al pronunciamiento sobre el objeto de controversia deducido en la demanda de mérito—, la exclusión del control contencioso administrativo de las actuaciones de los Jueces del Órgano Judicial, *no es absoluta.*

Este Tribunal se encuentra habilitado para realizar un control jurisdiccional sobre todas aquellas actuaciones que sean producto del *ejercicio de las potestades administrativas* otorgadas a los Juzgados del Órgano Judicial; verbigracia, el nombramiento, despidos, supresiones de plazas de un funcionario o empleado, o la emisión de actos administrativos en materia de contratación.

En ese sentido, las actuaciones derivadas de los Juzgados de lo Civil, específicamente, las emitidas *en el ejercicio de las funciones* [potestad] *jurisdiccionales*, no están sujetas al control que ejerce este Tribunal; pues, al constituir actuaciones basadas en funciones o potestades diferentes a las propiamente administrativas (en este caso, jurisdiccionales), *no se configura ningún acto administrativo* susceptible de control jurisdiccional.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 141-2017, fecha de la resolución: 19/02/2020*

## **VOTO DISIDENTE DE LOS SEÑORES MAGISTRADOS SERGIO LUIS RIVERA MÁRQUEZ Y ROBERTO CARLOS CALDERÓN ESCOBAR**

### **CIERRE TEMPORAL DE UN ESTABLECIMIENTO COMERCIAL**

#### **ANTECEDENTE JURISPRUDENCIAL**

#### **“2. Antecedente jurisprudencial de esta Sala relacionado al control de este tipo de actuación.**

Los actos que se pretenden impugnar ante esta Sala por la sociedad ALIMENTOS MOVILES, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, que puede abreviarse ALIMENTOS MOVILES, S.A. DE C.V., por medio de sus apoderados, constituyen actos del Juzgado de lo Civil, en ejercicio de su función *jurisdiccional*, en ese sentido, se concluye que las resoluciones del Juzgado de lo Civil de Chalchuapa, departamento de Santa Ana y de la Cámara de lo Civil de la Primera Sección de Occidente, *no constituyen actuaciones de carácter administrativo,*

tal cual ya se ha pronunciado esta Sala en el proceso con referencia **285-2013**, en la interlocutoria pronunciada a las diez horas veintiocho minutos del seis de septiembre de dos mil trece, en la cual se sostuvo:

*«A manera de conclusión, en el caso analizado la autoridad competente para llevar a cabo el procedimiento fijado en el art. 257 del Código Tributario, es en primer lugar la Administración Tributaria quien determina la infracción y su posible reincidencia, pero es el Juez de lo Civil respectivo, —por la naturaleza de los derechos que se restringen— quien procede a la imposición de la sanción, es decir no es este último quien declara la infracción. Como ya se señaló en párrafos anteriores que es en atención a su función jurisdiccional y no a una función de naturaleza administrativa. Es decir, las decisiones que dicte no se encuentran comprendidas en la competencia delimitada por el artículo 2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.*

*Sumado a lo antedicho, se debe hacer hincapié en el hecho que el art. 257 del Código Tributario, **no atribuye competencia alguna a esta Sala para que controle las decisiones judiciales emanadas en el contexto de disposición. De ahí que las decisiones que emiten los Jueces en materia civil para estos casos del art. 257 del Código Tributario, en su ejercicio jurisdiccional no pueden ser controvertidas en esta jurisdicción.***

*Tomando en consideración lo antes relacionado, y conforme a lo prescrito en el artículo 15 inciso segundo de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa que señala «Será también motivo para declarar la inadmisibilidad (...) cuando la materia de la demanda no corresponda a la jurisdicción contencioso administrativa», este Tribunal advierte que no podrá conocer del asunto planteado por la impetrante y deberá declarar inadmisibile la pretensión incoada en esta sede judicial.» [Negritas y subrayado suplidos].»*

PROCEDE DECLARAR IMPROPONIBLE SOBREVENIDAMENTE LA DEMANDA, AL CONTENER UNA PRETENSIÓN DE IMPOSIBLE TRAMITACIÓN EN SEDE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA, POR CONSTITUIR MATERIA AJENA A SU CONOCIMIENTO

### **“3. Refutación de la aplicación de criterios por los cuales modifica el criterio jurisprudencial sostenido en los antecedentes.**

Se ha indicado que las resoluciones que ahora pretenden someterse a control en proceso contencioso administrativo son “actos administrativos” y se ha señalado que para determinar si se trataba de este tipo de actos o si eran jurisdiccionales se acudió a criterios de diferenciación que se listaron como (i) criterio orgánico subjetivo, (ii) criterio material; (iii) criterio funcional y (iv) criterio teleológico, luego de ello se concluyó en la resolución con la cual disintimos que de este conjunto, solamente por criterio orgánico subjetivo podría considerarse como posibilidad que no se trate de un acto administrativo pero que al examinar el resto de criterios, en realidad sí se trata de tal tipo de acto.

Luego de revisar la manera en que los criterios de diferenciación fueron abordados, no compartimos las conclusiones obtenidas de ellos.

#### **(i) Criterio orgánico subjetivo**

Por este criterio se trata de una actuación jurisdiccional— porque efectivamente está sometida a control de un organismo ordinario de jurisdicción – un juez con competencia civil y una cámara de segunda instancia con idéntica competencia material.

**(ii) Criterio Material.**

También por este criterio se trata de un acto de la jurisdicción, a saber, un *tercero imparcial* investido de la potestad de juzgar y ejecutar lo juzgado, emite una decisión en una controversia: en esta controversia participa por una parte la Fiscalía General de la República, que interpone *una pretensión punitiva* (pide una sanción); por otra parte interviene la sociedad o empresa a la cual se quiere sancionar, la cual *ejerce su defensa* contra esa pretensión y finalmente, el Juez como ente ajeno al conflicto, lo resuelve – aquí ocurre la **heterocomposición**, al ser ajeno el organismo ordinario de jurisdicción a cualquiera de las partes en conflicto – y de tal decisión puede recurrirse ante una Cámara de Segunda Instancia con competencia en materia civil.

La función jurisdiccional ciertamente se materializa en la decisión definitiva respecto de un conflicto, en el cual atiende o deniega una pretensión. Sin embargo, la *decisión definitiva de conflictos intersubjetivos* no es la única función eminentemente jurisdiccional, existe otra reconocida de larga data: el juez es *garante de derechos*, es un tercero imparcial al que se solicita intervención cuando una autoridad necesita realizar una actuación que va a infringir derechos individuales pero que es permitida por la ley.

Esta función deriva, en nuestro país, del artículo 2 de la Cn., que no solo otorga un conjunto de derechos, sino también consagra el derecho a la protección de esos derechos, en lo que la Sala de lo Constitucional de esta Corte ha dado en denominar “*protección jurisdiccional de los derechos*”.

En particular se refiere a la protección de derechos como parte de la potestad jurisdiccional en la sentencia de inconstitucionalidad con referencia 2-2005, pronunciada a las diez horas y treinta y cinco minutos del día veintiocho de marzo de dos mil seis, en la cual se indicó “*Desde esta perspectiva, puede entenderse por jurisdicción la potestad dimanante de la soberanía del Estado, ejercida exclusivamente por Jueces y Magistrados independientes, para realizar el derecho en el caso concreto juzgando de modo irrevocable y ejecutando lo juzgado, potestad que se ejerce en lo relativo al monopolio de la imposición de penas, protección a los derechos de las personas y al control de legalidad y de constitucionalidad.*” [Cursivas y resaltado suplidos.]

En cuanto al papel de protección jurisdiccional de garantías, el artículo 2 Cn se vincula con los artículos 11 y 12 Cn. pero también con la potestad exclusiva de juzgar y ejecutar lo juzgado en las materias que la ley designe (lo cual obviamente incluye materia tributaria, máxime que el juez actúa por mandato de ley).

Dicha manifestación no se limita al derecho a un pronunciamiento definitivo, como se indicó, pues el papel de garante de derechos implica también otras aristas, así se definió, entre otras, en la sentencia pronunciada en el proceso de amparo 469-2009 pronunciada a las once horas con seis minutos del uno de febrero de dos mil doce, en la cual se afirmó:

“En tal sentido, el derecho a la protección jurisdiccional que se analiza conlleva, entre otras, la posibilidad de que el supuesto titular de un derecho o de un interés legítimo acceda al órgano jurisdiccional a plantear sus pretensiones —en todos los grados y niveles procesales—, a oponerse a las ya incoadas por otras personas, a ejercer todos los actos procesales en defensa de su posición y, finalmente, a que el proceso se tramite y decida de conformidad con la Constitución y las leyes correspondientes, obteniendo una respuesta fundada en el Derecho.

De lo anterior se advierte que **la protección jurisdiccional se manifiesta, principalmente, en cinco grandes aspectos:** (a) el derecho de acceso a la jurisdicción; (b) el derecho a un juez previamente establecido por ley, independiente e imparcial; (c) el **derecho a que se siga un proceso constitucionalmente configurado o debido proceso**; (d) el derecho a una resolución de fondo motivada y congruente; y (e) el derecho a la ejecución de las resoluciones.”

En la decisión que no compartimos se pretende señalar que se trata de una facultad sancionatoria de la propia administración, sin embargo, esto parte de varias premisas que no se comparten:

**A.** Que *principalmente atañe a la administración imponer sanciones*, lo cual es *fundamentalmente incorrecto*. El ius puniendi del Estado en primacía **se ha otorgado al órgano judicial** que es el único facultado para imponer penas, en el artículo 14 Cn se reconoce tal facultad, pero se habilita a la administración a imponer sanciones, lo cual de ninguna manera constituye una atribución de una potestad exclusiva o connatural, sino simplemente una habilitación para que **también** la administración participe de dicha potestad.

Aunque estas facultades se parecen, el elemento diferenciador se evidencia en que la Administración tiene un interés investido en la imposición de la sanción, en esa medida, no se trata de un ente independiente e imparcial que dirime un conflicto o **impone una pena a petición de un tercero** sino que **es uno de los sujetos del conflicto**, mismo que, para cumplir con sus finalidades legales, recurre a una potestad de sancionar (una autocomposición) y en ese sentido emite una declaración unilateral de voluntad.

**B.** Que la sanción en este caso se impone en el ejercicio de la potestad sancionatoria de la administración.

Tal premisa es falsa porque no parte del ejercicio de una función de “autotutela” que no es otra cosa que un vocablo alternativo para referirse a la “**autocomposición**” en el derecho, es decir, el propio resarcimiento o defensa de un derecho, por el mismo titular.

El juez con competencia civil es un ente *ajeno a la controversia*, ante quien acude el sujeto legalmente investido para solicitar la imposición de una sanción: la Fiscalía General de la República quien introduce una pretensión punitiva en idénticos términos que lo hace cuando promueve un requerimiento ante un juez con competencia en materia penal, ya sea por una falta o por un delito, a efecto de conseguir un pronunciamiento jurisdiccional definitivo (como culmen del proceso, pronunciado por éste o por otro juez) sobre la cuestión de fondo (la imposición de la sanción de cierre temporal), o cuando solicita una autorización para infringir un derecho fundamental (aunque en este momento

no se vaya a emitir pronunciamiento definitivo sancionatorio, si se va a decidir respecto de la incidencia en el derecho).

**C.** Que en este caso el juez busca como finalidad el cumplimiento de la ley tributaria.

El juez no decide sobre la imposición de una sanción *motu proprio* o movido por los intereses específicos para los que determinada administración fue creada. En el caso particular a quien atañe el interés es a la administración tributaria, de la cual no forma parte el Juez, mientras que *éste no tiene interés institucional* investido ni en la sanción ni en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

**D.** Que el pronunciamiento que emite el juez para imponer la sanción de cierre temporal es una “declaración unilateral de voluntad de la administración” empero, esta aseveración es equívoca.

Cuando un juez pronuncia una sentencia o, en su caso, un auto definitivo por decidir la cuestión de fondo, está emitiendo un “*acto por el cual el Estado por medio del órgano de la jurisdicción destinado para ello (juez), aplicando la norma al caso concreto, indica aquella norma jurídica que el derecho concede a un determinado interés.*” [Ugo Rocco. “*Derecho Procesal Civil*”. Págs. 232-233, 249 y 250.]

No se trata de una declaración de voluntad, sino de *la emisión de un juicio lógico*, de un silogismo, en el cual tomada como premisa mayor la regla general, como premisa menor el caso concreto, se deduce la norma de conducta que hay que seguir en el caso particular.

El juez, pues, no expresa en esta operación una voluntad propia, sino que manifiesta simplemente **su propio juicio** sobre la voluntad del órgano legislativo en el caso concreto. El Estado ha afirmado ya su voluntad en **el ejercicio de la función legislativa**; no tiene necesidad de afirmarla una segunda vez en el ejercicio de la facultad jurisdiccional. La sentencia no contiene, pues, otra voluntad que la de la ley traducida en forma concreta por obra del juez

En otras palabras el juez no expresa *su voluntad*, sino que emite un silogismo que constituye la *afirmación de un derecho* para alguna de las partes (reconoce el derecho que ya existía, a partir del examen de las posturas –sentencia declarativa–, crean, modifican o extinguen un estado jurídico –sentencia constitutiva– impone el cumplimiento de una prestación positiva o negativa –sentencia de condena – y las que tienen un contenido eminentemente preventivo: no se pronuncian sobre el derecho del peticionario; se limitan a dictar medidas para evitar males ciertos y futuros –sentencias cautelares– ) tras el examen de la postura de las partes en conflicto.

### (iii) Criterio funcional.-

La premisa de la que se parte para afirmar que la función del juez civil es administrativa es que en el marco de las facultades de la administración tributaria un delegado de esta administración realiza funciones de inspección, pero ante la comprobación de reincidencia en el cometimiento de esta infracción, no es la administración tributaria la que procede a iniciar un procedimiento sancionatorio **si no que lo comunica a la Fiscalía General de la República** para que ésta ejerza una acción punitiva que luego será resuelta, de manera definitiva, por un tercero imparcial con atribución de dirimir conflictos.

Empero, en el sentido más estricto, la función jurisdiccional se observa desde dos perspectivas: como función general es, fundamentalmente la protección de la actuación del derecho y en carácter específico la tutela de derechos en el caso particular, que deviene en su aspecto material: la resolución de conflictos entre *sujetos ajenos* al órgano jurisdiccional, con la correspondiente emisión de una decisión en la cual se determina a quien asiste el derecho en el conflicto.

Por ende, hay un error al pretender que la suma de las actuaciones de diversas entidades en el proceso particular de cierre temporal equivale al conjunto concertado de actos administrativos de procedimiento que llevarán a una declaración unilateral de la voluntad de la administración.

Para evidenciar el equívoco en las premisas por las cuales se pretende que este criterio sirve de fundamento a que en este caso particular se trata de actividad administrativa, así es conveniente citar las siguientes líneas:

*«El principio de separación de Poderes quedaría satisfecho si los órganos administrativos se limitaran a la realización de actos administrativos específicos [...] si la función jurisdiccional específica – que establece el acto antijurídico y ordena la sanción – estuviera reservada a los tribunales [...] Dentro de esa organización, la relación entre los órganos administrativos y los tribunales tendría el siguiente carácter: una autoridad fiscal por ejemplo, expediría, de acuerdo con la ley, órdenes para el pago de impuestos. Pero en caso de que un individuo dejara de cumplir tales órdenes, la autoridad administrativa – como un acreedor privado – tendría que perseguir al causante ante un tribunal. Al tribunal le correspondería establecer la violación de la ley fiscal atribuida al demandado e imponer la sanción establecida [...] la función administrativa específica solo puede llenar su propósito en cooperación con la función judicial específica Por eso es enteramente natural conferir la función judicial en la medida en que se encuentra en conexión orgánica con la función administrativa específica, a órganos administrativos. Cuando, por ejemplo, el orden jurídico autoriza a los órganos administrativos a emitir mandamientos y obliga a los individuos a obedecer estos mandamientos, o cuando el orden jurídico obliga a los individuos a no ejercitar ciertos comercios sin licencia, entonces lo único razonable es no debilitar la autoridad a los órganos administrativos, concediendo la tarea de hacer efectivas las obligaciones administrativas de los individuos afectados, a órganos distintos de los administrativos, es decir a los tribunales.»* [KELSEN, Hans, Teoría General del Derecho y el Estado, México. UNAM 1969, págs. 327-329.]

Kelsen se refiere aquí a las **funciones** de cada órgano y señala, con propiedad, que la Administración y el Órgano Jurisdiccional necesariamente habrán de compartir la potestad de tomar decisiones y ejecutarlas, pero que la diferencia estriba en que constituyen función administrativa cuando el mismo ente administrativo que emite el acto es capaz de hacerlo ejecutar, incluyendo los casos en que, para ello, debe imponer sanciones; pero si el ente administrativo debe acudir al órgano judicial, entonces esa función no es administrativa, sino jurisdiccional.

La base de dicha afirmación es sencilla: en principio, como función orgánica, la protección objetiva de la acción del derecho y la tutela de los derechos individuales mediante la decisión de conflictos es la potestad de juzgar y ejecutar lo

juzgado, es decir, es una materia que corresponde *principalmente* a un órgano identificado del Estado.

La decisión de *permitir* a la administración que siga procedimientos e imponga sanciones fue necesaria para dotarla de eficacia, pero no significa que, en un inicio, en principio y de manera intrínseca, fuese esta *su* función.

Por ende, no basta asirse de ella, afirmando que, como se trata de imponer una sanción que deviene de una ley que regula obligaciones *para con la administración* todo acto relacionado con esta actividad va a ser administrativo por esa sola razón.

Si la Administración es capaz de realizar el procedimiento de atribución del supuesto de hecho, comprobación del mismo y determinación del ilícito mediante un procedimiento y procede a la imposición de la sanción, todo ello sin acudir al órgano judicial, será función administrativa.

Pero si para poder determinar el supuesto de hecho requiere de la intervención de terceros (en este caso el promotor de la acción es la Fiscalía General de la República) y debe someter la determinación final al órgano jurisdiccional, entonces simplemente se encuentra en la posición de un sujeto pretensor, que busca la tutela de su derecho – en este caso de la actividad que le caracteriza – ante el ente naturalmente facultado para dirimir conflictos – el órgano judicial – y va a enfrentar oposiciones a su pretensión – las defensas de quien se intenta sancionar, entonces ahí no va a existir actividad administrativa como tal, la decisión sobre la sanción será judicial y la actividad para alcanzarla será netamente jurisdiccional, ajena a la administración.

En concordancia con lo precedente también se ha sostenido:

*«La jurisdicción es una función estatal. Es el Estado, en el ejercicio de la función jurisdiccional, el que satisface las pretensiones que una parte esgrime frente a otra; incide como tercero en una relación jurídica, decidiendo con arreglo al ordenamiento jurídico la pretensión ante él deducida.*

*Cuando es el Estado la parte que deduce o frente a la que se deduce la pretensión, únicamente existirá proceso – y función jurisdiccional – en la medida en que se dé una independencia real del órgano estatal al que se confía la satisfacción de la pretensión, en la medida en que el sujeto que administra y el sujeto que juzga, [...] sean realmente distintos e independientes. [...] El Estado, en su faceta administrativa es un sujeto de derecho, sometido al derecho, que trata de realizar determinados intereses, relacionándose con otros sujetos de derecho. El Estado, entonces, es parte de las relaciones jurídicas. Es titular de un interés en juego – el interés público – y para su realización se somete al derecho. [...] Cuando el Estado juzga, no es parte interesada en una relación jurídica; no es sujeto de derecho que trata de realizar sus peculiares intereses con arreglo a derecho, sino sujeto imparcial que examina si una pretensión es o no conforme al ordenamiento jurídico.*

*Por eso, no existe jurisdicción – ni proceso – cuando es la propia administración la que **retiene** la función de examinar si son conformes a derecho las pretensiones frente a ella deducidas. La jurisdicción administrativa, como tal, no nació en aquellos países que la atribuyeron a órganos encuadrados en la admi-*

nistración sino después de una progresiva independencia y procesalización de tales órganos.

[...] Al ser objeto de enjuiciamiento la actividad del propio Estado, la organización de la jurisdicción constituye un problema político, que ha envenenado la cuestión, dando lugar a distintos sistemas. Razones políticas fueron las que condujeron a interpretar el principio de división de poderes parcialmente en detrimento del poder judicial, sustrayendo del conocimiento de los jueces ordinarios una serie de litigios en que era parte la administración pública, para atribuirlos a órganos encuadrados en la propia administración que, solo a través de una lenta y progresiva evolución, ha logrado – y más de hecho que de derecho – la independencia mínima exigida para poder hablar de una verdadera jurisdicción administrativa. Razones políticas fueron asimismo las que postularon la improcedencia de **sustraer al poder judicial lo que eran funciones propias y privativas suyas.**

[...] Se dan así, en principio, tres sistemas de organización de las jurisdicciones a las que se confía el examen de las pretensiones frente a la administración pública;

1º) El de unidad tradicional, que atribuye su conocimiento a los tribunales ordinarios, sin especialización alguna.

2º) El de dualidad o pluralidad de jurisdicciones, en el que las pretensiones fundadas en derecho administrativo se confían a órganos jurisdiccionales con determinadas especialidades, bien encuadradas en la común organización judicial, o fuera de la misma.

3º) Y la atribución a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa del conocimiento de todas las pretensiones frente a la administración [...] Pero es lo cierto que la atribución de todos los conflictos de derecho a un solo orden de instituciones no ha sido conferido en ninguna parte. En todos los países, en todos los sistemas [...] se ventilan asuntos en que es parte la administración que están sometidos a normas especiales y que se dirimen por tribunales que no son los comunes; mientras que otros asuntos están sujetos al derecho común y se deciden por la jurisdicción ordinaria.

[...] Por último, existen ordenamientos en los que se estructura un orden jurisdiccional para conocer, no de todas las pretensiones fundadas en normas de derecho administrativo, sino únicamente de aquellas basadas en las normas reguladoras de determinadas materias. Las demás pretensiones fundadas en derecho administrativo serán conocidas por los tribunales del orden jurídico ordinario o por otros instituidos para el conocimiento de pretensiones fundadas en derecho administrativo» [GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús *Derecho procesal administrativo hispanoamericano*. Editorial Temis, Bogotá, 1985, Pps. 8, 44, 47, 48, 59 y 60.] [Resaltado suplido.]

El texto que antecede apuntala la idea que se ha venido desarrollando: cuando hay una pretensión frente a la administración y un tercero ajeno a la administración concernida resuelve sobre dicha pretensión, lo que realiza es la función jurisdiccional del Estado; para más, si esa función jurisdiccional le es encomendada a un ente que pertenece al órgano judicial, su función es judicial y, si por razones políticas se le otorga a un ente que no pertenece al órgano judicial, sino

creado fuera del mismo, se tratará de *función* jurisdiccional ejercida por una institución administrativa.

En el presente caso, hay una pretensión introducida por la Fiscalía General de la República (que constituye una parte, la pretensora); contra esa pretensión hay una resistencia opuesta por la sociedad (quien constituye la otra parte, la demandada) a la cual se busca imponer una sanción y la decisión la toma un tercero imparcial (función jurisdiccional) que es un tribunal, es decir, un organismo ordinario de jurisdicción (parte del órgano judicial) por lo que salta a la vista que es *función* jurisdiccional ejercida por el órgano al que le es propia, es decir, por un *sujeto* perteneciente al órgano judicial, de lo que no puede obtenerse otra conclusión que concurren los dos criterios y sin duda alguna el pronunciamiento resultante se trata de una decisión judicial, no de un acto administrativo.

#### **(iv) Criterio Teleológico.**

Es la administración tributaria la que tiene la misión de velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En esa tesitura, es que se ha pretendido que el juez con competencia civil que impone la sanción definitiva a petición de la FGR tiene como fin último “la práctica de la ley en función de los servicios públicos”. Empero, esta finalidad no constituye de ninguna manera una determinación certera de un acto administrativo. Develada la falacia de esta afirmación por defecto de generalización, debe distinguirse que (i) la administración tributaria tiene una finalidad de correcta tributación, (ii) la fiscalía general de la república, al ejercer el *ius puniendi* del Estado – en cualquier grado, incluso el administrativo – tiene su propia finalidad que es la defensa de la legalidad y (iii) el tribunal que resuelve sobre la pretensión punitiva tiene la suya propia: la resolución de conflictos intersubjetivos, de ahí que es incorrecto afirmar que se trate de su finalidad la antes señalada vaguedad de “la práctica de la ley en función del servicio público”

Por ende, ninguna de las razones mencionadas puede servir como fundamento para considerar que el pronunciamiento del juez con competencia civil – ya sea a requerimiento de la administración tributaria o de la FGR pueda ser considerado un acto administrativo, en consecuencia, no es susceptible de control jurisdiccional por esta Sala, dado que ninguna norma legal le atribuye competencia ni por materia ni por función para ello.

En consecuencia, la demanda contiene una pretensión de imposible tramitación en sede Contencioso Administrativa, por constituir materia ajena a su conocimiento, de manera que, aunque el artículo 15 inciso segundo de la LJCA derogada lo califique como una “inadmisibilidad” el defecto advertido no es subsanable, ni lo habría sido si se hubiese prevenido en su oportunidad y tampoco deja a salvo el derecho a un nuevo intento de introducir la pretensión.

Por el contrario, se trata de una deficiencia que no tiene remedio procesal, de manera que genera un rechazo que puede ser liminar o, como en este caso, sobrevenido que excluye la posibilidad de volver a plantear ante la jurisdicción contencioso administrativa dicha demanda, por lo que, con fundamento en los argumentos precedentes sostenemos que la demanda interpuesta debe ser declarada improponible sobrevenidamente, de conformidad con los artículos 127 y

277 del Código Procesal Civil y Mercantil, de aplicación supletoria en atención al artículo 20 de ese mismo cuerpo legal y 53 de la LJCA —derogada—.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 141-2017, fecha de la resolución: 19/02/2020*

## VOTO DISIDENTE DEL MAGISTRADO SERGIO LUIS RIVERA MÁRQUEZ

### PRINCIPIO DE LESIVIDAD

LAS SANCIONES BUSCAN LA PROTECCIÓN CONTRA UN DAÑO QUE RECAE EN UN BIEN JURÍDICO QUE ESTÁ DOTADO DE IMPORTANCIA

“4.1. En lo que respecta al **principio de lesividad**,

Tal cual se indicó supra, la administración tributaria sostiene que omitir la presentación de la declaración de IVA, correspondiente a los períodos tributarios de enero a agosto y de octubre a diciembre de dos mil diez ha generado dos responsabilidades diferentes: una por infringir la obligación formal de presentar los formularios de declaración, y otra por las consecuencias que resultan en la omisión de tributación, ambas cometidas al mismo momento de esa omisión (pues la sola omisión es la causa de la primera y la evasión se presume cuando se incurre en aquélla).

De lo antecedente y, como se expusiera con antelación, las autoridades demandadas aparentemente tutelan dos distintos bienes: uno que deriva de la obligación formal, que se traduce en una *obligación de obedecer los mandatos de la ley* en el cual la lesión se consuma solamente por la mera desobediencia; y el otro por *no tributar* lo cual perjudica la hacienda pública. De la lesión de estos dos bienes, es que surgen las sanciones, que constituyen la imposición afflictiva de obligaciones pecuniarias en forma de multas.

Ante estas manifestaciones, conviene tener en consideración lo que la jurisprudencia de la Sala de lo Constitucional ha reseñado en lo atinente a la autorización de limitación o restricción de derechos para la protección de bienes jurídicos y el papel que juega ahí la proporcionalidad: «[...] *el ámbito dentro del cual el legislador desarrolla su actividad, pasa por tener en cuenta que existen ciertos límites que le permiten afectar al ejercicio de los derechos fundamentales, sin que esto implique en ningún momento anulación del derecho.*

*Los primeros son los límites internos, que sirven para determinar el contenido del derecho, resultando intrínsecos al mismo; un límite interno es una situación de no derecho, es decir, de supresión del ejercicio de un derecho fundamental que va a ser tan solo admisible en la medida en que sea subsumible en algún elemento de la norma que establece el derecho fundamental; v. gr., el art. 7 Cn., establece el derecho de asociación de forma pacífica y sin armas, lo que impide que se pueda ejercer tal derecho de forma violenta o con armas.*

*[...] Por otro lado, los límites externos -estrechamente relacionados con la figura de la regulación, restricción o intervención de los derechos-, se encuentran en normas de rango infraconstitucional que modifican alguno de los elementos*

*configuradores del derecho fundamental -titular, destinatario y objeto- y que supone la inaplicación a dichas modificaciones del sentido ilimitado de un derecho fundamental como consecuencia de la utilización por parte del legislador de una norma de competencia, siempre que no se entre en contradicción con la Constitución.*

*Los límites externos son los que se imponen por el ordenamiento al ejercicio legítimo y ordinario de los derechos fundamentales. Estos límites son justificados por la necesidad de proteger otros derechos fundamentales, otros bienes constitucionales, e incluso para salvaguardar el contenido de ciertos principios inmersos en normas que son propias de la estructura del Estado. Sin embargo, no es admisible el que pueda ser cualquier bien jurídico protegible, ya que en caso contrario le resultaría sencillo al ente con potestad normativa vaciar de contenido los derechos fundamentales mediante la invocación de cualquier bien o principio.» [Resaltado suplido.] Sentencia de amparo constitucional con referencia 16-99, pronunciada a las once horas del veintiséis de junio de dos mil.*

*De la anterior jurisprudencia se deriva que los bienes jurídicos determinados por el legislador requieren protección, lo que lleva a que, en ciertos casos, se legislen restricciones – o límites – a derechos fundamentales, mismos que se consideran legítimos en la medida de su proporción, por ende, no cualquier bien jurídico justifica la incidencia en ellos, va a ser a partir de la importancia que tenga el bien jurídico que se podrá determinar cuan intensa será la intervención en otros derechos fundamentales que va a permitir el legislador.*

*Tal relación entre la importancia del bien que se quiere resguardar y la limitación de derechos fundamentales que resulta aceptable para alcanzar dicha protección es la que justifica la imposición de sanciones, de modo que, no se adjudicará una sanción – que es una intervención en un derecho fundamental – como consecuencia de la infracción de una norma que no resguarde un bien jurídico, para determinar si la consecuencia jurídica es proporcional se ha de hacer una comparación entre la intensidad de la restricción provocada al derecho y la entidad que tenga el pretendido bien jurídico.*

*Pero no se debe tratar de cualquier tipo de “bien”. Se exige que se trate de uno relevante. Esta reivindicación de la preeminencia del bien jurídico en la elaboración de la norma no es exclusiva del derecho penal, sino que es también exigible a las contravenciones administrativas, así lo ha sostenido la Sala de lo Constitucional al decir:*

*«Por tanto, el concepto de bien jurídico no resulta ser exclusivo del Derecho Penal. Al contrario, puede acontecer que aún en las contravenciones de carácter administrativo tenga relevancia este principio como máxima rectora en la elaboración normativa.*

*Y es que, el legislador no establece sus mandatos y prohibiciones para ejercitar obediencia de los ciudadanos, sino para crear un estado o situación valiosos o impedir la producción de un daño. De ahí que, desde el núcleo central del Derecho Penal hasta las últimas faltas penales o infracciones administrativas, discurre una línea continua desde un ilícito material que se va atenuando, pero que no llega a desaparecer nunca del todo. Esto es lo que induce*

*a los juristas a afirmar que lo injusto de una falta determinada es puramente formal.» [Resaltado suplidos]. Sentencia de inconstitucionalidad con referencia 87-2006, pronunciada a las ocho horas y treinta minutos del veinticuatro de julio de dos mil nueve.*

*Queda claro entonces que las sanciones buscan la protección contra un daño que recae en un bien jurídico que está dotado de importancia y que esta exigencia es igualmente determinante cuando se legislan las infracciones administrativas como al momento del diseño de los ilícitos penales, es decir, el bien jurídico deviene en máxima rectora en la elaboración normativa de las sanciones administrativas.”*

EN LAS NORMAS TRIBUTARIAS, EL BIEN JURÍDICO QUE EL ESTADO CONSIDERA VALIOSO ES LA RECAUDACIÓN DE LOS TRIBUTOS

*“También debe considerarse como máxima rectora de la aplicación de la norma por los operadores del sistema – las autoridades administrativas y los organismos jurisdiccionales – de manera que se procure que cualquier sanción impuesta sea el resultado de la comprobación de una conducta que infringe o, al menos, pone en riesgo, un bien que el legislador ha determinado como de importancia suficiente para justificar que su protección incluya la incidencia en los derechos fundamentales de los ciudadanos y se deja claro que tal bien no puede ser la sola obediencia a cualquier norma.*

*Si bien es función del derecho administrativo asegurar el cumplimiento de los fines estatales y a tal efecto se utilizan las sanciones con efecto represivo y educativo, no todas las normas tienen como trasfondo este fin ulterior.*

*Esto significa que la sanción que se impone por la infracción a cualquier norma, incluida la que impone la obligación de presentar la declaración del impuesto a la transferencia de bienes y a la prestación de servicios– que ha sido denominada sanción por incumplimiento de obligación formal por la administración tributaria – no tiene como objeto punir al contribuyente para proteger la obediencia a las leyes tributarias como tal, sino proteger los fines del Estado, en este caso porque el legislador considera la tributación como necesaria para la sanidad de la hacienda pública que es la que permite que el Estado desarrolle sus planes y proyectos, por lo que se estima que, al incumplirse la obligación legal, se incurre en un riesgo o un daño a un bien de importancia, de donde deviene el mérito para reprimir las conductas que lo ponen en peligro, mediante penalizaciones que infringen la esfera de los derechos fundamentales de los administrados.”*

OMISIÓN DE PRESENTAR LAS DECLARACIONES DE IVA Y LA EVASIÓN INTENCIONAL DEL TRIBUTO COMPARTEN EL MISMO BIEN JURÍDICO

*“De ahí que cabe entender en el presente caso, **que tanto la omisión de presentar las declaraciones de IVA** (que es la que se ha considerado una infracción a la obligación formal) según se encuentra regulada en el artículo 238 letra “a” CT; **como la evasión intencional del tributo** (la obligación sus-*

*tantiva) de conformidad con el artículo 54 letra “h” CT que se supone ocurre al mismo tiempo en que se deja de declarar, **tienen como objeto proteger la tributación contra la evasión y en consecuencia, comparten el mismo bien jurídico.***

*Para que quede más claro puede advertirse que el artículo 238 letra “a” pune la omisión de declarar con una multa del 40% del impuesto que debe pagarse; mientras que el artículo 254 letra “h” también pune la conducta específica de omitir la declaración, al cual impone la multa por el 50% del impuesto que debe pagarse. Es la misma conducta y la base desde la que se deduce la sanción también es igual: el impuesto que se supone evadido. En otras palabras, **al mismo comportamiento**, que es el de no presentar una declaración de impuestos con la consecuencia de no pagar el impuesto que habría resultado de ella, **se le sanciona dos veces y ambas sanciones se calculan de forma idéntica**, a partir del porcentaje del impuesto dejado de pagar*

#### **4.2. En lo concerniente a los principios de razonabilidad y proporcionalidad en la creación de la norma.**

*Ya se ha señalado que la razonabilidad propende a la justificación racional de las sanciones y a la adecuación que debe hacerse para que no resulten excesivas a las circunstancias que las originan y a los fines que se quiere alcanzar con ellas; mientras que la proporcionalidad atiende a la relación de equivalencia entre el derecho protegido y la intensidad de la intervención que recae sobre derechos fundamentales como resultado de la represión del daño o riesgo a ese bien jurídico defendido*

*Al respecto de la potestad sancionadora de la administración y su relación con estos dos principios la Sala de lo Constitucional ha postulado lo siguiente:*

*“[...] el reconocimiento de la potestad sancionadora administrativa conlleva, de forma paralela, la necesidad de la proporcionalidad de las sanciones administrativas, **tanto en el plano de su formulación normativa, como en el de su aplicación** por los entes correspondientes. Así, en el plano normativo se observará la proporcionalidad siempre que las sanciones contempladas en la ley o reglamento sean congruentes con las infracciones respectivas; mientras que en el plano aplicativo, el principio se cumplirá siempre que las sanciones que se impongan sean proporcionales a la gravedad que comporten los hechos según circunstancias objetivas y subjetivas.*

*De esta manera, el principio de proporcionalidad sirve, por un lado, como límite a la discrecionalidad de la actividad administrativa sancionatoria, procurando la correspondencia y vinculación que debe existir entre las infracciones cometidas y la gravedad o severidad de las sanciones impuestas por el ente competente; y, por otro, como un criterio de interpretación que permite enjuiciar las posibles vulneraciones a derechos y garantías constitucionales siempre que la relación entre el fin o fines perseguidos por el ente legisferante y la sanción tipificada como medio para conseguirlo **implique su sacrificio excesivo o innecesario, carente de razonabilidad.**” [Sentencia de inconstitucionalidad con referencia 175-2013, pronunciada a las once horas con cincuenta y cinco minutos del tres de febrero de dos mil dieciséis.]”*

MULTAS DERIVADAS DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 239 LETRA “A” Y 241 LETRA “E” DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, RESULTAN INADECUADAS POR CARENCIA DE FLEXIBILIDAD PARA ESTIMAR LA PROPORCIÓN ENTRE EL DAÑO QUE SE CAUSA Y LA ADECUADA REPRESIÓN

“Partiendo de los criterios extraídos de la jurisprudencia citada, habrá que determinarse si el diseño de una sanción es racional o implica un exceso respecto de la aflicción causada y si es proporcionado al daño o riesgo generado.

En lo que atañe a las infracciones incurridas por el contribuyente, se tiene que la multa que resulta del artículo 238 letra “a” es una multa única del 40% del valor del impuesto que se entiende que el contribuyente deja de pagar; mientras que la multa que es consecuencia jurídica de la infracción contemplada en el artículo 254 letra “h”, es también una multa única, por el monto del 50% del valor del impuesto que se presume que el contribuyente ha evadido.

La multa que deriva de cualquiera de las dos sanciones **adolece del defecto de ser una sanción única o fija**, es decir, no permite el uso de algún criterio para establecer una proporción entre daño y sanción, pues no todas las infracciones a la misma disposición producen idéntico riesgo o daño.

Lo adecuado, a los fines de la proporción, es contar con criterios que permitan graduar las sanciones, lineamientos que diseña el legislador y que luego son interpretados bajo una cierta discrecionalidad por el ente aplicador – en este caso la autoridad administrativa – aprovechando los límites mínimos y máximos que se determinan para cada sanción.

Respecto a la racionalidad manifestada en los baremos que sirven de guía en la dosificación de la pena, a la proporción entre aquellos y el daño, así como la inconveniencia de las penas únicas, se ha pronunciado la Sala de lo Constitucional, en la sentencia que antes se ha citado, en los siguientes términos:

*“Ahora bien, para lograr la proporcionalidad entre la represión de las infracciones administrativas y la naturaleza de los comportamientos ilícitos, **corresponde al legislador en primer lugar el establecimiento de un baremo de sanciones en atención a su gravedad y de infracciones tipificadas con arreglo a tal clasificación y, además, la inclusión de criterios de dosimetría punitiva, es decir criterios dirigidos a los aplicadores de las normas para graduar la sanción que corresponda a cada caso, según la apreciación conjunta de circunstancias objetivas y subjetivas.***

*De acuerdo al derecho comparado –y sin ánimo de exhaustividad–, entre los criterios de dosimetría de sanciones administrativas que pueden considerarse se encuentran: (i) la intencionalidad de la conducta constitutiva de infracción; (ii) la gravedad y cuantía de los perjuicios causados; (iii) el beneficio que, si acaso, obtiene el infractor con el hecho y la posición económica y material del sancionado; y (iv) la finalidad inmediata o mediata perseguida con la imposición de la sanción.*

*Lo anterior pone de manifiesto la relación necesaria entre la observancia de la proporcionalidad en la labor sancionadora administrativa y la discrecionalidad con que debe contar **tanto el legislador que crea la norma sancionadora como la Administración que impone las sanciones.** En efecto, la exigencia*

de alcanzar la debida proporción entre infracción cometida y sanción aplicada sólo es posible con el reconocimiento de **un margen de decisión en los ámbitos normativo y aplicativo** de la potestad sancionadora, pues ello permitirá la valoración de las circunstancias que rodean a la contravención respectiva y la razonabilidad en la graduación de las penas a imponer.

D. El reconocimiento de tal discrecionalidad trae como consecuencia la aceptación de la práctica legislativa de establecer límites mínimos y máximos en la cuantía de las sanciones –en caso de ser pecuniarias–, esto es, de pisos y techos sancionatorios como parte de la técnica de dosimetría aludida, **lo cual permite flexibilidad en la graduación de las sanciones según la severidad de la infracción cometida y evita la arbitrariedad de la Administración** en el ejercicio de dicha potestad, pues dejar en blanco los límites sancionatorios implicaría una discrecionalidad irrestricta –a manera de facultad omnimoda– que permitiría la imposición de sanciones según criterios de oportunidad, sin sujeción a prescripciones legales.

En relación con lo anterior, cabe mencionar que la discrecionalidad señalada conlleva la **inconveniencia de establecer multas fijas para cada contravención administrativa**, en tanto que la inflexibilidad de dicha técnica no permite a las autoridades impositoras graduar las sanciones de acuerdo con las circunstancias de cada caso, lo cual **puede provocar el tratamiento desproporcional de los infractores ante excesos que, de igual forma, se vuelve arbitrario**. En todo caso, si el legislador omitiera en un producto normativo la regulación de pisos o techos sancionatorios, ello no significaría el libre e inimpugnable arbitrio de la autoridad respectiva en su aplicación, sino que **comportaría una remisión tácita al principio de proporcionalidad sobre dicha potestad sancionadora, con el debido deber de motivación.**”

En línea de lo antecedente, se vuelve manifiesto que, cualquiera de las multas, ya sea la que deriva de la infracción a la obligación que la administración denomina “formal” (el 40%) o la que ella misma llama “material” (50%) resulta inadecuada por carencia de flexibilidad para estimar la proporción entre el daño que se causa y la adecuada represión de dicho comportamiento en la medida de su intensidad.

Sin embargo, es posible remitirse a la idea de que estas multas solamente pueden configurar un “techo” o límite superior y que por ende no deberían aplicarse de manera automática a todas las infracciones aunque resulten de la misma conducta, sino que constituirá la sanción de aquellas que ocasionen los mayores daños o pongan en riesgo más manifiesto el bien protegido, amén de distinguirse siempre entre el quantum con que se castiga una infracción dolosa del que es aceptable como consecuencia jurídica de una actividad negligente o imprudente.

En consecuencia, siempre que se supere esta salvedad, y se entienda que respecto de la infracción contenida en el artículo 238 letra “a” la sanción será una multa de **hasta** el cuarenta por ciento del impuesto dejado de pagar y para la transgresión regulada en el artículo 254 letra “h” la consecuencia jurídica se materializará en una multa **hasta** del cincuenta por ciento del impuesto dejado de pagar, puede estimarse que estos techos no se traducen de manera irreflexi-

va en castigos excesivamente aflictivos, al grado de constituir lesiones arbitrarias a los derechos.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 85-2014, fecha de la resolución: 22/06/2020*

## VOTO DISIDENTE DEL MAGISTRADO SERGIO LUIS RIVERA MÁRQUEZ

### PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

EN LA DETERMINACIÓN DE ESTAS DOS SANCIONES NO SE HA TOMADO EN CONSIDERACIÓN NINGÚN CRITERIO DE DOSIMETRÍA PUNITIVA

“Superada la necesidad de razonabilidad y proporción al momento de crear la norma, falta establecer si se ha cumplido con esta misma exigencia al momento de aplicar la ley.

La administración tributaria ha impuesto al contribuyente **dos sanciones por una única conducta**, ambas, en esencia, por omitir las declaraciones del IVA de los períodos comprendidos de enero a agosto y de octubre a diciembre de dos mil diez; con idéntica justificación al atribuir las multas como consecuencia de la evasión tributaria resultante de la conducta.

En la determinación de estas dos sanciones no se ha tomado en consideración ningún criterio de dosimetría punitiva, se ha sancionado una única conducta con dos multas y, estas multas no han sido analizadas, de manera que la administración no se ha preocupado por diferenciar el mayor o menor daño causado con la omisión de presentación de las declaraciones de este contribuyente, tampoco ha dado importancia alguna a su intención, al beneficio que pudiere haber obtenido o, a algún otro criterio más allá de afirmar que castiga la mera infracción legal. La única salvedad que se ha hecho es aplicar una reducción que deviene de atenuantes legales, pero un atenuante es un beneficio que se establece posteriormente a la determinación de la consecuencia jurídica, no está asociado a ninguna idea de proporcionalidad, sino que constituye una suerte de beneficio que se otorga al sancionado por su colaboración, de manera que no se puede tener en cuenta a efecto de determinar la adecuación de una sanción al daño causado o riesgo incurrido.

El principio de culpabilidad, requiere que cualquier responsabilidad se atribuya por el hecho propio y que sea *subjetiva* por lo que se aceptará por dolo o culpa nada más; lo que debe aunarse a la exigencia de que las sanciones sean proporcionadas.

Al respecto, se ha sostenido: «*La reacción sancionadora de la Administradora, viene legitimada por la realización de una acción u omisión –constitutiva de infracción administrativa–, conforme al principio de legalidad. Sin embargo, es de verse que en algunos casos, el sujeto infractor vulnera varios dispositivos legales a la vez, mediando una sola conducta; es decir, contraviene en simultáneo dos normas administrativas.*

*Si el agente infringe con una sola conducta (acción u omisión) dos preceptos legales, sería lógico que la Administración lo sancione por partida doble, y ello sería ajustado al dictado de legalidad. Empero, el poder sancionador estatal en un Estado de Derecho se encuentra sometido a límites, en el sentido de que la sanción administrativa sea acorde a los principios de “Razonabilidad” y/o “Proporcionalidad”. Dicho en otros términos: de racionalizar la reacción jurídico estatal, en correspondencia con el grado de intromisión a los derechos subjetivos de los administrados.» [PEÑA CABRERA, Alonso y JIMÉNEZ VIVAS, Javier. “Principios y garantías del Derecho Administrativo Sancionador”. En: Revista Actualidad Jurídica, Gaceta Jurídica, T. 189, agosto 2009, pp. 213-223 (TERCERA PARTE).]*

En atención a esa proporcionalidad se advierte que una única infracción consistente en no presentar declaraciones del impuesto a la transferencia de bienes y a la prestación de servicios en los períodos comprendidos entre agosto y diciembre de dos mil ocho **ha resultado sancionada – bajo idéntico supuesto:** el no pago del tributo resultante de las declaraciones – **con dos multas**, una por cuarenta por ciento (40%) del tributo que supuestamente debería haberse pagado y la otra por cincuenta por ciento (50%) de ese mismo tributo.

Lo precedente genera una multa por el noventa por ciento (90%) del tributo que *se presume* que se ha dejado de pagar. Es decir, que prácticamente duplica el monto de la tributación supuestamente debida. Ya se señalaba que cada una de estas multas requería de una matización a fin de no resultar excesivamente aflictiva *en relación con el riesgo causado o daño generado*, de manera que no podía aplicarse el porcentaje del impuesto que se fija como cuantía de cada multa de manera fija sino que más bien constituía un techo o límite superior. Al adicionar ambas, máxime tratándolas como porcentajes inamovibles, se arriba a una sanción irracional, de una intensidad aflictiva marcadamente discordante con la lesividad de la conducta que con ellas se reprime – en este caso la mera omisión de presentar las declaraciones – Esta excesiva exacerbación de la sanción respecto de la infracción es, en realidad, solo aparente; sucede que hay dos normas que pretenden cubrir supuestos similares: (a) una prohibición de no declarar, dirigida a asegurar que se proporcione adecuadamente información necesaria al fisco y que, a consecuencia de los datos declarados, se proceda a pagar los tributos resultantes y (b) una prohibición de dejar de tributar, que tiene como fin asegurar el justo pago de los impuestos debidos.

Resulta que, en el afán de regular con exhaustividad la protección a la tributación, el legislador impone sanciones en diversos momentos en los que se suscitan los actos que concluyen en la posible evasión de un tributo y, con ello, genera lo que se conoce como concurso aparente de normas, específicamente, de tipos infractores.”

INFRACCIÓN REGLADA EN EL ARTÍCULO 254 LETRA “H” DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, ABSORBE LA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 238 LETRA “A” DEL MISMO CUERPO LEGAL

“Se suscita un concurso de normas cuando la conducta parece estar cubierta por más de una figura típica, de modo que, podría subsumirse en una o en otra indistintamente.

El concurso es, sin embargo, aparente, cuando hay dos o más tipificaciones administrativas concurrentes pero ocurre uno de los siguientes criterios: consunción, especialidad o subsidiariedad: (a) por el principio de consunción resulta que una de las tipificaciones contiene, entre sus elementos típicos, uno que, por sí mismo, constituiría otra infracción, por tanto ésta se encuentra consumida por la sanción que es más compleja y la engloba, desplazando su aplicación; (b) por el principio de especialidad, uno de los tipos administrativos concurrentes, además de contener todas las características del otro tipo infractor, tiene un elemento adicional, que resulta aplicable en ese caso concreto en detrimento del otro tipo infractor; y (c) por el principio de subsidiariedad, el tipo de menor gravedad solamente se sanciona en defecto del más grave, porque, en propiedad, le falta alguno de los elementos de éste.

Así, si en la lógica de la transgresión contemplada en el artículo 238 letra “a” CT lo que se pune es **“la omisión de presentar declaraciones”** porque ello da pie a la evasión; pero en la contravención que regula el artículo 254 letra “h” CT lo que es digno de castigo es **“la evasión”** que se presume por no presentar la declaración, **lo que resulta es un acto previo “dejar de declarar” que es el medio para la consecuencia “dejar de pagar el tributo no declarado”** es decir, que la omisión de declarar se ve consumida por el tipo específico de haber evasión presunta por la omisión, ya que la evasión incluye en este caso en particular, como uno de sus propios elementos típicos, la no presentación, habida cuenta que se ha determinado la identidad del bien jurídico protegido y de la conducta (en este caso omisiva) que se castiga, siendo más compleja la evasión – nótese que además es la más grave y a la omisión de presentación en estricto sentido no le corresponde sancionar por el impago del impuesto, solo por el paso previo que es la no declaración, de modo que es también aplicable el principio de subsidiariedad.

De ahí que, me decanto por la imposibilidad de aplicar ambas sanciones, y mediante la consunción entiendo que concurre un concurso aparente de normas que se resuelve penalizando **la infracción más compleja**, que es también **la más grave**, es decir, la evasión intencional, de modo que la conducta descrita en el artículo 238 letra “a” CT queda consumida por la que se tipifica en el artículo 254 letra “h” y el administrado estará sujeto únicamente a la sanción que deviene de ésta.

En consecuencia, son parcialmente ilegales los actos administrativos impugnados, en lo que atañe a la imposición – y correspondiente confirmación – de las dos multas en conjunto, sin establecer parámetros de dosimetría punitiva.

Es legal la imposición de la multa por la infracción al art. 254 letra “h” CT, pero es ilegal la ausencia de justificación con relación a su *cuantificación*.

Por lo tanto, para la reparación del daño causado, deberá fundamentarse la cuantía a imponer, que comprenderá como piso o límite inferior un monto que deberá fijar la autoridad administrativa utilizando el principio de proporcionalidad, y cuyo límite superior será de **hasta** el 50% del impuesto dejado de pagar, siendo necesario que la autoridad administrativa razone con fundamento en criterios definidos de dosificación punitiva para defender la proporcionalidad del porcentaje

de la multa con relación a los daños o riesgos presuntamente resultantes de la contravención reprimida con su imposición.

Asimismo, no podrá desmejorarse la situación de la contribuyente de manera que, a cualquiera que sea la dosimetría elegida, deberá aplicarse el atenuante que antes le fue otorgado y descontarse el 30% del total que resulte como multa.

En cuanto a la multa por retener y no enterar el IVA de terceros en los períodos tributarios de enero a agosto y de octubre a diciembre de dos mil diez, concuerdo con la resolución de mayoría”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 85-2014, fecha de la resolución: 22/06/2020*

## **VOTO DISIDENTE DEL MAGISTRADO SERGIO LUIS RIVERA MÁRQUEZ.**

### **SANCIONES ADMINISTRATIVAS**

CONSTITUYEN INTERFERENCIAS DEL ESTADO EN LOS DERECHOS DE QUIENES LAS SUFREN

“2. La revisión de la legalidad de un acto de la administración implica el apego de la autoridad a su mandato legal, pero además conlleva la correcta interpretación de la legislación que utiliza a tal efecto, así como el buen uso del entendimiento humano en la valoración de los elementos que la llevaron a adoptar la decisión impugnada, aunado a la concordancia entre la interpretación del ordenamiento jurídico y la Constitución como norma primaria que orienta el sistema.

La primacía de los principios constitucionales es aplicable a todo el derecho sancionatorio – sea éste penal o pertenezca al orden administrativo – en virtud de los arts. 11, 12, 14 y 86 de la Cn.; así, el art. 86 contiene la denominada libertad positiva, que constriñe las potestades de la administración a las que le confiere la misma constitución y la ley, el art. 14 desarrolla la facultad sancionatoria que se otorga a la administración, misma que se ve sujeta a la aplicación del “debido proceso” según el propio texto de la norma constitucional; éste, que ha sido denominado también “proceso constitucionalmente configurado” corresponde a las garantías que se consignan en el art. 11 Cn., que aplican a toda clase de proceso y, en particular, las reguladas en el art. 12 de la Cn., para todas las infracciones e ilícitos a los que corresponde una sanción, sin limitarse al derecho penal.

En consecuencia, en materia administrativa sancionatoria, se aplican principios de trascendencia constitucional, cuyo desarrollo ha sido notable en materia penal, pero que no son exclusivos de esta materia, por el contrario, tienen vigor en todos los ámbitos en que la norma jurídica prohíbe una norma y asigna una sanción ante el incumplimiento de la prohibición, ya sea que dicha sanción la imponga un organismo jurisdiccional o uno administrativo.

Huelga incluir la necesidad de que la autoridad que sanciona respete un conjunto de principios que sirven como límite a sus potestades sancionatorias a fin de evitar la arbitrariedad.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 85-2014, fecha de la resolución: 22/06/2020*

## **VOTO PARCIALMENTE DISIDENTE DEL MAGISTRADO SERGIO LUIS RIVERA MÁRQUEZ**

### **PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

#### **AUSENCIA DE ILEGALIDAD EN LA DETERMINACIÓN E IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN DE MULTA**

“1. Respecto a los principios de legalidad, seguridad jurídica y justicia tributaria como tal se concuerda con el criterio de mayoría, pues hay una obligación general de llevar inventario, y ese inventario no se conforma según decida cada contribuyente, sino que tiene un conjunto de requisitos que se deben cumplir para que éste sirva como un verdadero control a la tributación, en los términos de los artículos 142 inciso 1 y 142-A ambos CT, cuyo cúmulo de exigencias no se colma con la sola enumeración de los productos comprados y conservados por el contribuyente, pues no basta la sola comparación entre el inventario inicial y el final sino que es una obligación legal incluir las operaciones que se realizan con esos bienes, fecha, concepto, precio, documento fiscal asociado, además de la descripción detallada de cada bien para identificarlo. En ese sentido, hay un conjunto de bienes respecto de los cuales el contribuyente debía llevar inventario pero no lo hizo y otro conjunto del cual también existe la obligación pero ésta sólo se ha cumplido parcialmente. En consecuencia sí se ha comprobado que el contribuyente ha cometido una infracción típica y por ello es merecedora de reproche, de manera que no se configura ilegalidad respecto de la determinación e imposición de la sanción de multa.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 266-2017, fecha de la resolución: 15/06/2020*

## **VOTO PARCIALMENTE DISIDENTE DEL MAGISTRADO SERGIO LUIS RIVERA MÁRQUEZ**

### **SANCIONES ADMINISTRATIVAS**

#### **CONSTITUYEN INTERFERENCIAS DEL ESTADO EN LOS DERECHOS DE QUIENES LAS SUFREN, EN TODA LIMITACIÓN DE DERECHOS FUNDAMENTALES DEBE OPERAR UN SISTEMA DE PRINCIPIOS ORIENTADORES Y GARANTÍAS PROTECTORAS**

“Sin embargo, el actor aduce que **la cuantía de la multa no es proporcional** porque ha presentado el inventario del 95% de los productos que más han

rotado, es decir, los que le producen más rédito y solo le faltó presentar el de la gasolina regular, lubricantes y repuestos, es decir, **señala que el quantum que se aplicó para la sanción excede con mucho el reproche merecido**. Es respecto de la decisión recaída en este reproche que no concuerdo con la decisión de mayoría.

3. La competencia de esta Sala comprende la revisión de la legalidad entendida como el apego de la administración a los principios del derecho, la correcta interpretación de la legislación, el buen uso del entendimiento humano en la valoración de los elementos que llevaron a la administración a adoptar la decisión impugnada, así como la concordancia entre la interpretación del ordenamiento jurídico y la constitución como norma primaria que orienta el sistema.

La primacía de los principios constitucionales aplicables a todo el derecho punitivo – incluyendo el derecho administrativo sancionatorio– en virtud de los arts. 11, 12, 14 y 86 de la Cn.; así, el artículo 86 contiene el principio de vinculación positiva, que constriñe las potestades de la Administración a las que le confiere la misma constitución y la ley; el artículo 14 desarrolla la facultad sancionatoria que se otorga a la administración, misma que se ve sujeta a la aplicación del “debido proceso” según el propio texto de la norma constitucional; éste, que ha sido denominado también “proceso constitucionalmente configurado” corresponde a las garantías que se consignan en el artículo 11 Cn., que aplican a toda clase de proceso y, en particular, las reguladas en el artículo 12 de la Cn., para todas las infracciones e ilícitos a los que corresponde una sanción, sin limitarse al derecho penal.

En consecuencia, en materia administrativa sancionatoria, se aplican principios de trascendencia constitucional, cuyo desarrollo ha sido notable en materia penal, pero que no son exclusivos de esta materia, por el contrario, tienen vigor en todos los ámbitos en que puede cometerse una infracción y sancionarse, ya sea por los tribunales o por la Administración; entre ellos el **principio de culpabilidad** -por el cual se responde solo por los actos propios, considerando la voluntad del infractor y la medida del daño causado o riesgo incurrido - que contiene, entre otros subprincipios, los de **razonabilidad y proporcionalidad**.

En atención a que el ejercicio de los derechos fundamentales no puede ser restringido más allá de lo estrictamente necesario para la tutela de los intereses públicos, las sanciones administrativas deben tener justificación racional y ser proporcionadas a las circunstancias que las originan y a los fines que se quiere alcanzar con ellas – **principio de razonabilidad** –; por otra parte toda intervención en los derechos fundamentales debe ser adecuada para contribuir a la obtención de un fin constitucionalmente legítimo, necesaria para la protección de este fin, e interferir en otro derecho solamente en la medida necesaria para cumplir esta finalidad –**principio de proporcionalidad estricta**.”

#### POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN Y SU RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS DE RAZONABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD ESTRICTA

“4.- Al respecto de la potestad sancionadora de la administración y su relación con estos dos principios la Sala de lo Constitucional ha postulado lo siguiente:

*“[...] el reconocimiento de la potestad sancionadora administrativa conlleva, de forma paralela, la necesidad de **la proporcionalidad de las sanciones administrativas, tanto en el plano de su formulación normativa, como en el de su aplicación** por los entes correspondientes. Así, en el plano normativo se observará la proporcionalidad siempre que las sanciones contempladas en la ley o reglamento sean congruentes con las infracciones respectivas; mientras que en el plano aplicativo, el principio se cumplirá siempre que las sanciones que se impongan sean proporcionales a la gravedad que comporten los hechos según circunstancias objetivas y subjetivas.*

*De esta manera, el principio de proporcionalidad sirve, por un lado, como límite a la discrecionalidad de la actividad administrativa sancionatoria, procurando la correspondencia y vinculación que debe existir entre las infracciones cometidas y la gravedad o severidad de las sanciones impuestas por el ente competente; y, por otro, como un criterio de interpretación que permite enjuiciar las posibles vulneraciones a derechos y garantías constitucionales siempre que la relación entre el fin o fines perseguidos por el ente legisferante y la sanción tipificada como medio para conseguirlo implique su sacrificio excesivo o innecesario, carente de razonabilidad.”* [Sentencia de inconstitucionalidad con referencia 175-2013, pronunciada a las once horas con cincuenta y cinco minutos del tres de febrero de dos mil dieciséis.]

Así, **la razonabilidad –que es la proporcionalidad en el plano de la formulación normativa– propende a la justificación fundada de las sanciones** y a la adecuación que debe hacerse para que no resulten excesivas a las circunstancias que las originan y a los fines que se quiere alcanzar con ellas; mientras que **la proporcionalidad atiende a la relación de equivalencia entre el derecho protegido y la intensidad de la intervención** que recae sobre derechos fundamentales como resultado de la represión del daño o riesgo a ese bien jurídico defendido.

Partiendo de los criterios extraídos de la jurisprudencia citada, habrá que determinarse si el diseño de una sanción es racional o implica un exceso respecto de la aflicción causada y si es proporcionado al daño o riesgo generado.

Lo adecuado, a los fines de la proporción, es contar con criterios que permitan graduar las sanciones, lineamientos que diseña el legislador (racionalidad/proporcionalidad en el diseño) y que luego son interpretados bajo una cierta discrecionalidad por el ente aplicador – en este caso la autoridad administrativa – aprovechando los límites mínimos y máximos que se determinan para cada sanción (gradualidad/proporcionalidad en la aplicación).”

ES LEGAL IMPONER UNA MULTA COMO SANCIÓN POR LA INFRACCIÓN AL ARTÍCULO 243 LETRA “A” DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, PERO ES ILEGAL SU CUANTIFICACIÓN.

“Respecto a la racionalidad manifestada en los baremos que sirven de guía en la dosificación de la pena, a la proporción entre aquellos y el daño, así como la inconveniencia de las penas únicas, **se ha pronunciado la Sala de lo Constitucional, en la sentencia que antes se ha citado**, en los siguientes términos:

“[...] para lograr la proporcionalidad entre la represión de las infracciones administrativas y la naturaleza de los comportamientos ilícitos, corresponde al legislador en primer lugar el establecimiento de un baremo de sanciones en atención a su gravedad y de infracciones tipificadas con arreglo a tal clasificación y, además, la inclusión de criterios de dosimetría punitiva, es decir criterios dirigidos a los aplicadores de las normas para graduar la sanción que corresponda a cada caso, según la apreciación conjunta de circunstancias objetivas y subjetivas.

De acuerdo al derecho comparado —y sin ánimo de exhaustividad—, entre los criterios de dosimetría de sanciones administrativas que pueden considerarse se encuentran: (i) la intencionalidad de la conducta constitutiva de infracción; (ii) la gravedad y cuantía de los perjuicios causados; (iii) el beneficio que, si acaso, obtiene el infractor con el hecho y la posición económica y material del sancionado; y (iv) la finalidad inmediata o mediata perseguida con la imposición de la sanción.

Lo anterior pone de manifiesto la relación necesaria entre la observancia de la proporcionalidad en la labor sancionadora administrativa y la discrecionalidad con que debe contar tanto el legislador que crea la norma sancionadora como la Administración que impone las sanciones. En efecto, la exigencia de alcanzar la debida proporción entre infracción cometida y sanción aplicada sólo es posible con el reconocimiento de un margen de decisión en los ámbitos normativo y aplicativo de la potestad sancionadora, pues ello permitirá la valoración de las circunstancias que rodean a la contravención respectiva y la razonabilidad en la graduación de las penas a imponer.

D. El reconocimiento de tal discrecionalidad trae como consecuencia la aceptación de la práctica legislativa de establecer límites mínimos y máximos en la cuantía de las sanciones —en caso de ser pecuniarias—, esto es, de pisos y techos sancionatorios como parte de la técnica de dosimetría aludida, lo cual permite flexibilidad en la graduación de las sanciones según la severidad de la infracción cometida y evita la arbitrariedad de la Administración en el ejercicio de dicha potestad, pues dejar en blanco los límites sancionatorios implicaría una discrecionalidad irrestricta —a manera de facultad omnímoda— que permitiría la imposición de sanciones según criterios de oportunidad, sin sujeción a prescripciones legales.

En relación con lo anterior, cabe mencionar que la discrecionalidad señalada conlleva **la inconveniencia de establecer multas fijas para cada contravención administrativa**, en tanto que la inflexibilidad de dicha técnica no permite a las autoridades impositoras graduar las sanciones de acuerdo con las circunstancias de cada caso, lo cual **puede provocar el tratamiento desproporcional de los infractores ante excesos que, de igual forma, se vuelve arbitrario**. En todo caso, si el legislador omitiera en un producto normativo la regulación de pisos o techos sancionatorios, ello no significaría el libre e inimpugnable arbitrio de la autoridad respectiva en su aplicación, **sino que comportaría una remisión tácita al principio de proporcionalidad sobre dicha potestad sancionadora**, con el debido deber de motivación.”

De la cita antes relacionada se entiende que para que una sanción administrativa resulte **racional**, el legislador (i) diseña un abanico sancionatorio, estableciendo infracciones diferenciadas que abarquen conductas consideradas de

menor a mayor gravedad a las cuales corresponden consecuencias igualmente caracterizadas para que las infracciones menos graves reciban menor reproche que las de mayor incidencia; (ii) dota a los aplicadores de criterios de dosimetría para el caso concreto, a fin de que la sanción a imponer sea *graduada* a fin de responder al daño causado o riesgo incurrido en cada caso.

A su vez, la proporcionalidad en el caso concreto tiene que ver con (i) la manera en que una sanción se impone, depende entonces de que el aplicador efectivamente haga uso de esos criterios de dosimetría, adecuando el reproche al daño y (ii) en los casos en que la norma no logre plena racionalidad por carecer de los parámetros adecuados para la dosimetría punitiva, el aplicador está obligado a aplicar la proporcionalidad con fundamento directo en la Constitución, no puede escudarse en la ausencia del criterio normativo, sino que debe aplicar la norma primaria en forma directa.

5.- En el caso particular la sanción que se ha impuesto es la establecida en el artículo 243 letra “a” del CT, cuerpo legal en el que se dispone:

*“Constituyen incumplimientos con relación a la obligación de llevar control de inventarios y métodos de valuación:*

*a) Omitir llevar registros de control de inventarios estando obligado a ello.*

**Sanción: Multa equivalente al cero punto cinco por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activo no realizado, la que no podrá ser inferior a nueve salarios mínimos mensuales;**”

Se trata pues de una multa con determinación fija: esto es, podrán variar los montos según el tamaño del patrimonio del contribuyente, pero **la afectación es exactamente la misma: 0.5% del total de su patrimonio o de su capital contable**, al que sólo se resta el superávit por revalúo de activo no realizado.

La única forma establecida en la ley de disminuir la cuantía de la sanción es mediante las circunstancias atenuantes del art. 261 CT, que no son medidas de cuantificación de la proporcionalidad de una pena respecto de la acción que se pune, sino recompensas que el legislador diseña para fomentar que un infractor ya comprobado cumpla las obligaciones que ha dejado de cumplir.

5.1. En consecuencia, puede advertirse que, en cuanto a la racionalidad o principio de proporcionalidad en el diseño normativo, el legislador omitió criterios de dosimetría punitiva – para cualquier infracción objetivamente típica se aplica exactamente la misma sanción. Es decir, el reproche no atiende a (i) la intencionalidad de la conducta constitutiva de infracción; (ii) la gravedad y cuantía de los perjuicios causados; (iii) el beneficio que, si acaso, obtiene el infractor con el hecho y la posición económica y material del sancionado; y (iv) la finalidad inmediata o mediata perseguida con la imposición de la sanción.

La sanción, como fue diseñada, carece de medida para modularla a partir de estos criterios, y por ende, no es concordante con un parámetro de racionalidad legislativa o proporcionalidad en el diseño.

5.2. Asimismo, en el caso concreto se advierte que la omisión de la obligación no es total, es decir, la propia DGII admite que (a) el contribuyente sí llevaba inventario por la actividad económica principal que consiste en la venta de combustibles, lubricantes y otros (b) la infracción se suscita por no haber llevado

registro de control de inventarios *de algunos de los productos del total que se transfieren*.

Si bien la cuantía de la multa no es elevada, se observa que la administración tributaria la impone inclusive explicando al contribuyente que no es porque no haya presentado inventarios en general sino porque de una parte de los productos que debe registrar no ha presentado ni llevado control de inventario. Nótese que no se le está atribuyendo que no haya declarado y pagado esos tributos, solamente que no cumplió algunas de las formalidades de control para una porción de su inventario.

En otras palabras, se configura una infracción *parcial* a la obligación, y hay una norma que sanciona esa infracción, la cual carece de racionalidad en la medida que el legislador no previó su modulación pues no se atiende ni a la intención, ni al daño causado, ni a los beneficios que, si acaso, pudo obtener el ofensor, ni tampoco responde a los fines principales de la sanción.

En estos casos, quien está obligado a buscar una forma de modulación – según la jurisprudencia previamente citada– es el aplicador, la Administración al momento de utilizar la norma, empero, es evidente que tal obligación fue incumplida en este caso, puesto que la DGII se encontraba ante un caso en el que la mayor parte de productos sí están inventariados y para ellos sí existe un registro de control de inventario, por ende no puede aplicar la sanción tal cual está determinada, porque el daño causado no es el mismo que si hubiese omitido *la totalidad de los productos*. De ahí que, el aplicador no respetó tampoco parámetro alguno de dosimetría punitiva, sino que, simplemente, aplicó como un autómatas el texto de la ley, sin reparar en el defecto de racionalidad que la norma presentaba.

6. En línea de lo antecedente, se vuelve manifiesto que, la sanción correspondiente a cualquier acción típica resulta inadecuada por carencia de flexibilidad para estimar la proporción entre el daño que se causa y la adecuada represión de dicho comportamiento en la medida de su intensidad, tampoco permite punir en el grado justo la intención – dolo o simple culpa – del administrado, ni atiende a ningún otro criterio de dosimetría.

Sin embargo, es posible remitirse a la idea de que estas multas solamente pueden configurar un “techo” o límite superior y que por ende no deberían aplicarse de manera automática a todas las infracciones aunque resulten de la misma conducta, sino que constituirá la sanción de aquellas que ocasionen los mayores daños o pongan en riesgo más manifiesto el bien protegido, amén de distinguirse siempre entre el quantum con que se castiga una infracción dolosa del que es aceptable como consecuencia jurídica de una actividad negligente o imprudente.

En consecuencia, el aplicador debió motivar una alternativa racional, partiendo de una premisa fundante del reproche proporcional adecuado en la sanción disponible: que la multa que se ha determina en el artículo 243 letra “a” del CT, sólo puede imponerse atendiendo a que **la cuantía que aparece como única** debe reservarse como el extremo superior de un intervalo, únicamente para los casos de mayor gravedad: dolosos, con graves daños, correspondientes a una omisión absoluta de la obligación, con comprobados beneficios para el infractor,

por lo que, se debe entender que la sanción puede ser de **hasta cero punto cinco por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activo no realizado** y la Administración está obligada a buscar una cuantía inferior en los casos no tan graves, como el presente, determinando algún porcentaje que constituya un **desde** del cual iniciar las consecuencias jurídicas de conductas típicas pero merecedoras de menor reproche.

7. En consecuencia, son parcialmente ilegales los actos administrativos impugnados, en lo que atañe a la imposición – y correspondiente confirmación – de la multa impuesta que la DGII procediera a atemperar el reproche mediante el uso de criterios de dosimetría punitiva.

Por ende ha de entenderse que es legal imponer una multa como sanción por la infracción al artículo 243 letra “a” CT, pero es ilegal su cuantificación.

Por lo tanto, para la reparación del daño causado, deberá fundamentarse la cuantía a imponer, que comprenderá como piso o límite inferior un monto que deberá fijar la autoridad administrativa utilizando el principio de proporcionalidad, y cuyo límite superior será de **hasta cero punto cinco por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activo no realizado**, siendo necesario que la autoridad administrativa razone con fundamento en criterios definidos de dosificación punitiva para defender la proporcionalidad del porcentaje de la multa con relación a los daños o riesgos presuntamente resultantes de la contravención reprimida con su imposición así como los demás criterios señalados a lo largo del voto.

Asimismo, no podrá desmejorarse la situación de la contribuyente de manera que, a cualquiera que sea la dosimetría elegida, si la administración aplicó atenuantes a la multa original, deberá aplicar esos mismos atenuantes a la que resulte de la imposición proporcional de la multa correspondiente.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 266-2017, fecha de la resolución: 15/06/2020*



# LÍNEAS Y CRITERIOS JURISPRUDENCIALES DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO 2020

Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa aplicada: VIGENTE

## ACTOS DE TRÁMITE

### CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

“En la normativa tributaria como en la LJCA, no se define concepto de acto administrativo, en función de ello, nos referiremos al que establece el artículo 21 de la Ley de Procedimientos Administrativos [LPA], el cual por considerarse como una disposición general en dicha ley, es aplicable al caso de autos, en razón de lo señalado en el inciso segundo del artículo 163 LPA: “no se derogan los procedimientos administrativos en materia tributaria y aduanal, de prestaciones de seguridad social, de expropiación forzosa, procedimientos seguidos por la administración militar, procedimientos de selección del contratista y procedimientos relativos al medio ambiente, los cuales se regirán por lo dispuesto en su ley especial. En todo lo no previsto se aplicará lo establecido en esta Ley”.”

El relacionado artículo 21, señala: *“Para los efectos de esta ley, se entenderá por acto administrativo toda declaración unilateral de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo, procuradora de efectos jurídicos, dictada por la Administración Pública en ejercicio de una potestad administrativa distinta a la reglamentaria”*.

Para efectos del presente caso, importa traer a colación que, los actos administrativos pueden clasificarse, en función del nivel que ocupan en la estructura del procedimiento administrativo, en actos *definitivos* y *de trámite*. Los primeros, deciden o resuelven *el fondo del asunto afectando la esfera jurídica del particular*; y los segundos, *se producen a lo largo de un procedimiento administrativo hasta antes de la resolución que decide el fondo del asunto.*”

### IMPUGNACIÓN DE LOS ACTOS DE TRÁMITE

“Así, el procedimiento administrativo contiene actos de trámite que concluyen con una decisión final o definitiva, así lo exponen los autores Gamero Casado y Fernández Ramos *“(…) el procedimiento administrativo es una sucesión de trámites que desembocan en una resolución final: a lo largo de un procedimiento se acumulan una serie de actos que no son la repuesta que la Administración ofrece al problema en examen, sino eslabones sucesivos que darán como resultado una solución (...)”* [Manual Básico de derecho Administrativo, 12a. Ed., Ed. Tecnos, Madrid, 2015, p. 430].

La importancia de esta clasificación radica en la impugnación de dichos actos en la jurisdicción contencioso administrativo

La LJCA en su artículo 4 retoma la clasificación a la que se ha hecho referencia, señalando que procede la impugnación tanto de los actos definitivos como los de trámite; sin embargo, la impugnación de estos últimos -por regla general- no procederá de manera autónoma al acto definitivo, excepto en los siguientes supuestos: que el acto de trámite (i) ponga fin al procedimiento haciendo imposible su continuación, (ii) decida anticipadamente el asunto de que se trate, o (iii) produzca indefensión o un daño irreparable.

Lo anterior se traduce en que, si bien la LJCA admite la impugnación autónoma de actos de trámite, ésta procederá únicamente para los supuestos que taxativamente expresa el inciso 2° del artículo 4, pero cuando se trate de actos de trámite, que no encajen en dichos supuestos, los vicios que contengan podrán ser alegados de manera conjunta con la impugnación del acto definitivo o resolución final.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 18-20-RA-SCA, fecha de la resolución: 28/09/2020*

## AGOTAMIENTO DE LA VÍA ADMINISTRATIVA

### FORMAS DE AGOTAMIENTO

#### **“j) Del agotamiento de la vía administrativa.**

El artículo 24 de la LJCA impone la exigencia de agotamiento de la vía administrativa para proceder al control jurisdiccional: «*Para el acceso a la Jurisdicción Contencioso Administrativa será necesario que el demandante haya agotado la vía administrativa, según los términos regulados en la Ley de Procedimientos Administrativos*».

Este requisito se complementa —según su propio texto— con lo dispuesto sobre el agotamiento de la vía administrativa en la Ley de Procedimientos Administrativos —LPA—, aprobada en el Decreto Legislativo N° 856 de fecha doce de febrero del dos mil dieciocho, publicado en el Diario Oficial N° 30, tomo N° 418, del trece de febrero de dos mil dieciocho, que lo regula en su artículo 131 que es del siguiente tenor:

*“La vía administrativa se entenderá agotada, según el caso, con el acto que pone fin al procedimiento respectivo o con el acto que resuelva el recurso de apelación, independientemente de que el mismo deba ser conocido por el superior jerárquico o por otro órgano previsto por el legislador; o con el que resuelva cualquier medio impugnativo que inicialmente deba resolver el superior jerárquico, cuando dichos recursos sean previstos en leyes especiales.”*

Esta disposición, a su vez, se integra con el artículo 124 de la LPA que señala:

*“En la vía administrativa podrán interponerse, en los términos que se determina en el presente capítulo, el recurso de apelación, que será preceptivo para acceder a la jurisdicción contencioso administrativa y el de reconsideración, que tendrá carácter potestativo.”*

SE ENTIENDE AGOTADA CON EL ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO O CON LA RESOLUCIÓN QUE RESUELVE EL RECURSO RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO

*“Con carácter extraordinario, solo contra los actos firmes en la vía administrativa, cabrá interponer recurso de revisión, el cual también tendrá carácter potestativo.*

*En el caso de los recursos potestativos, si se opta por la impugnación judicial, ya no podrán interponerse los recursos administrativos.*

*Sin embargo, si se opta por interponer los recursos administrativos, el interesado podrá desistir de estos en cualquier momento, con el fin de acudir al contencioso-administrativo”. [negrillas y subrayado propio].*

Del texto de las dos disposiciones antecedentes se extrae que la LPA prevé el recurso de reconsideración que se interpone ante el mismo órgano cuyo acto se impugna, así como el de apelación que se interpone para ser resuelto por el superior jerárquico o por un ente administrativo distinto (verbigracia el Tribunal de Servicio Civil).

El primero tiene carácter de potestativo y no se considera necesario para estimar agotada la vía administrativa, mientras que la apelación, en cambio, es preceptiva para acceder al control jurisdiccional.

En vista que el demandante ha señalado como primera pretensión la ilegalidad del Acuerdo Ejecutivo número \*\*\* de la Presidencia de la República de fecha veintiocho de junio de dos mil diecinueve, por medio del cual se ordena: “(...) Remover a partir del día uno de julio de este año, al señor JMRG, de la plaza nominal de Director en la Línea de Trabajo 05 Innovación Tecnológica e Informática, que ocupara, por tanto esta Presidencia procederá hacer uso de la misma a partir de la fecha antes mencionada (...)” (folio 2 vuelto), se constata que el mismo fue emitido por el Presidente de la República, por lo que no existe un superior jerárquico ante quien pueda interponerse el recurso de apelación, como tampoco hay un ente distinto que pueda conocerla, lo que se traduce en que, contra este acto, solamente podría interponerse el recurso de reconsideración establecido en los artículos 132 y 133 de la LPA, pero el mismo es catalogado como potestativo, por lo que su interposición no será exigido como agotamiento de la vía administrativa, en ese sentido se concluye que dicho requisito se considera cumplido con la emisión del acto impugnado, ya que es el que pone fin al procedimiento.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 34-19-PC-SCA, fecha de la resolución: 10/07/2020*

## CADUCIDAD

LA CADUCIDAD REGULADA EN LA LETRA B) DEL ARTÍCULO 7 LAS DTPARAP, NO ES COMPETENCIA DE LA CÁMARA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

“La parte apelante alega que la Cámara de lo Contencioso Administrativo debió aplicar la letra b) del artículo 7 de las Disposiciones Transitorias del Procedimiento Administrativo y del Régimen de la Administración Pública [DTPARAP], que reza: *«En los procedimientos administrativos iniciados de oficio, la expiración del plazo máximo establecido en el artículo 5 del presente decreto, sin que se haya dictado y notificado resolución expresa, no exime a la Administración del cumplimiento de la obligación legal de resolver. Vencido el referido plazo, se producirán los siguientes efectos: (...) b) En los procedimientos en que la Administración ejercite potestades sancionadoras o, en general, de intervención, susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, se producirá caducidad. La caducidad no producirá por sí sola la prescripción de las acciones, pero los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de la prescripción. En estos casos, la resolución que declare la caducidad ordenará el archivo de las actuaciones»*.

El acto de la Corte de Cuentas de la República de fecha tres de mayo de dos mil dieciocho, pueden distinguirse dos tipos de decisiones:

1- Las que son propiamente de trámite: *i)* inicio del procedimiento para finalizar el contrato laboral con la institución; *ii)* comunicar la decisión al juzgado de lo civil competente; *iii)* instruir a la Dirección Jurídica para efectuar al trámite correspondiente; y *iv)* certificar lo pertinente al Tribunal de Ética Gubernamental.

2- La que decidió la suspensión laboral previa de la señora ICLDP.

Tal como se ha dicho con anterioridad, la suspensión en comento se decidió en el mismo acto en el que se ordenó iniciar al correspondiente procedimiento disciplinario.

Se debe recordar que la medida cautelar adoptada, impugnada en el proceso contencioso ante la Cámara, es considerada un acto que produce efectos jurídicos inmediatos y gravosos en la esfera jurídica de la persona y, por propia naturaleza jurídica, la misma debe ser temporal, supeditada a la decisión de fondo. Evidentemente, dicha suspensión está vinculada plenamente a la resolución que dicte el juez competente sobre la destitución del cargo pedida por la Corte de Cuentas de la República.

En el presente incidente, la parte apelante argumenta que la Cámara debió declarar la caducidad del procedimiento de autorización de despido, iniciado en el acuerdo número \*\*\*; sin embargo, como se mencionó con anterioridad, el conocimiento de la Cámara se limitó al acto administrativo en el cual se decretó la medida cautelar. Lógicamente, la caducidad pretendida por la apelante corresponde a la inactividad del procedimiento de autorización de despido, y, esa solicitud debe ser dirigida en la sede correspondiente [al juez competente], bajo

las condiciones que norma atendible al caso preceptúa. En tal sentido, la caducidad regulada en la letra b) del artículo 7 las DTPARAP no es competencia de la Cámara *a quo*; consecuentemente, no puede contemplada en dicha sede. Por lo anterior, no se acoge este alegato de alzada.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 12-20-RA-SCA, fecha de la resolución: 22/10/2020*

## COMPETENCIA DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

PARA CONOCER DE LAS ACTUACIONES DEL PRESIDENTE Y DEL VICEPRESIDENTE DE LA REPÚBLICA, TRATÁNDOSE DEL EJERCICIO DE FUNCIÓN ADMINISTRATIVA

“I. Competencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo.

La Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa — en adelante LJCA— establece en el artículo 14 la competencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, el cual estipula que:

“*La Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia conocerá:*

*a. En única instancia, de las actuaciones del Presidente y del Vicepresidente de la República, tratándose del ejercicio de función administrativa (...).”*

En la presente demanda se identifica como autoridad demandada al señor Presidente de la República, señor Nayib Armando Bukele Ortez, en ese sentido, este Tribunal estima que es el competente para conocer de la demanda interpuesta contra dicho funcionario.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 34-19-PC-SCA, fecha de la resolución: 10/07/2020*

## CONCEPTOS JURÍDICOS INDETERMINADOS

INDISPENSABLE SE REFIERE A ESFERAS DE REALIDAD CUYO LÍMITE NO APARECE PRECISADO O DEFINIDO EN LA LEY

“Y respecto a lo *indispensable* del costo o gasto, al ser dicha palabra un concepto jurídico indeterminado, fue preciso hacer las siguientes acotaciones:

i) Esta Sala ha considerado que “(...) *debe distinguirse de las potestades discrecionales la aplicación de los llamados conceptos jurídicos indeterminados. La doctrina expresa que, por su referencia a la realidad, los conceptos utilizados por las leyes pueden ser: determinados o indeterminados. (...) Los conceptos determinados delimitan el ámbito de realidad al que se refieren, de una manera precisa e inequívoca. La norma no reconoce –ni a la Administración ni al juez– un margen de libertad de decisión en la aplicación del Derecho, condicionando la*

*resolución a determinados criterios de actuación. (...) En cambio, con la técnica del concepto jurídico indeterminado la Ley refiere una esfera de realidad cuyos límites no aparecen bien precisados en su enunciado, no obstante, hay una labor de delimitar el supuesto concreto. (...) La Ley no determina con exactitud los límites de estos últimos conceptos porque no admiten una cuantificación o determinación rigurosa, pero en todo caso es manifiesto que se está refiriendo a un supuesto de la realidad que, no obstante, la indeterminación del concepto, admite ser precisado en el momento de la aplicación. Al estar refiriéndose a supuestos concretos y no a vaguedades imprecisas o contradictorias, es claro que la aplicación de tales conceptos o la calificación de circunstancias concretas no admite más que una solución. A diferencia de la potestad discrecional, en el ámbito de los conceptos jurídicos indeterminados sólo una solución será la justa, con exclusión de toda otra. (...) Siendo la utilización de los conceptos jurídicos indeterminados un caso de aplicación e interpretación de la Ley que los ha creado, el juez puede fiscalizar tal aplicación, valorando si la única solución a que se ha llegado es justa, según la Ley lo permite” (Sentencia 239-2007, de fecha 01-VI-2012).*

ii) El legislador ha utilizado el concepto *indispensable*, el cual se refiere a esferas de realidad cuyo límite no aparece precisado o definido en la ley, situación que por su naturaleza no admite una determinación rigurosa, pero que, en casos concretos, debe ser analizada al margen de la discrecionalidad, para establecer su concurrencia; es decir, encaja en la aludida categoría de *conceptos jurídicos indeterminados*.

Es así que se considera *indispensable o necesario* aquel costo y gasto que es preciso desembolsar para la producción de la renta y para la conservación de la fuente. De ahí que, las erogaciones catalogadas con ese carácter de indispensabilidad, son deducibles del impuesto sobre la renta. Por lo que, corresponderá en cada caso comprobar la necesidad o indispensabilidad de las cantidades consignadas como deducibles, presentando la documentación idónea para ello, concerniente a los datos declarados por los contribuyentes –art 203 CT–.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 18-19-RA-SCA, fecha de la resolución: 24/02/2020*

## CONCESIÓN DE SERVICIO PÚBLICO

### CONSIDERACIONES DOCTRINARIAS, JURISPRUDENCIALES Y LEGALES

“1. Conforme con el artículo 1 de la Constitución, el Estado se encuentra organizado para la consecución de determinados fines públicos y, por ende, de interés general.

Ahora, para cumplir con los mismos, en algunos casos la Administración Pública asume la responsabilidad de prestar, por sí, determinadas actividades. Sin embargo, en otros supuestos, se reserva únicamente la potestad de regulación, control y vigilancia, con el objeto de asegurar la adecuada prestación material de un servicio público a cargo de un particular o ¿con el objeto? de proteger un interés general que se ve directamente afectado con una actividad privada.

Y es aquí donde surge la figura de la concesión de un servicio público, misma que presupone la existencia de un contrato administrativo que tiene por objeto el desarrollo profesionalizado y habitual de una actividad empresarial organizada, a cargo de la gestión de una persona natural o jurídica, dedicada a la explotación lucrativa de un servicio público. En virtud del contrato el concesionario asume una obligación de resultado, consistente en la efectiva prestación, a los usuarios, de un servicio en las condiciones cuantitativas y cualitativas pactadas con la Administración (Blanquer Criado, David. “La concesión de servicio público”, Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, España. 2012. Págs. 163 a 386).

Sobre la figura de la concesión, la Sala de lo Constitucional de esta Corte ha indicado que por la misma se entiende «(...) *el acto jurídico mediante el cual se transmite a un particular, en casos de interés general y por tiempo determinado, una habilitación para que por su cuenta y riesgo y en sustitución del Estado preste un servicio público o pueda usar, aprovechar y explotar bienes del dominio público, de acuerdo con el régimen específico respectivo, a cambio de una remuneración que puede consistir en las tarifas que paguen los usuarios del servicio, o en los frutos y beneficios que perciba por la utilización del bien. De este modo (...) la técnica concesional se presenta como un instrumento adecuado para extraer el máximo rendimiento económico y social de dependencias que generalmente constituyen verdaderos recursos naturales básicos y limitados el Estado –como el espectro radioeléctrico–, en atención al interés público (...)*» (Sentencia de las doce horas del veintinueve de julio de dos mil quince. Inconstitucionalidad 65-2012AC).

En la misma jurisprudencia, el Tribunal aludido determinó que el fundamento normativo de una concesión de servicio público se encuentra delimitado en el artículo 110 inciso 4° de la Cn., a partir del cual dicha modalidad concesional se instituye como «(...) *un acto jurídico de Derecho Público mediante el cual el Estado encomienda a una persona, natural o jurídica, la prestación de una actividad técnica dirigida a satisfacer necesidades esenciales o colectivas de interés general, gestión que se regula por la ley –específicamente en lo relativo a la autoridad competente que habrá de otorgar la concesión– y las disposiciones especiales del referido servicio, además de cumplir con los principios de igualdad, proporcionalidad y transparencia, entre otros (...)*».

Igualmente, a modo ejemplificativo, es conveniente traer a colación la definición que la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública ¿LACAP? instauro respecto de la modalidad concesional antedicha. Así, el artículo 131-bis del cuerpo normativo citado establece: «(...) *Por el contrato*

*de concesión de servicio público, el Estado a través de la institución correspondiente, concede temporalmente a una persona natural o jurídica, la facultad de prestar un servicio público, bajo su vigilancia y control y a cuenta y riesgo de la concesionaria (...)*».

Nótese que el elemento característico de la “concesión de un servicio público”, con todo lo dicho, es la creación de un derecho, a favor de un particular, que se circunscribe a la “prestación material” del servicio público de que se trate; manteniendo la Administración, en todo caso, el control, vigilancia y regulación de la prestación material de tal servicio público.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 6-20-RA-SCA, fecha de la resolución: 08/06/2020*

## CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA

### ORGANIZACIÓN

“Particularmente, el artículo 6 de la Ley de la Corte de Cuentas establece que: *«Para el cumplimiento de sus funciones administrativas, la Corte se dividirá en las unidades organizativas que establezca su Reglamento Orgánico-Funcional. Corresponderá al presidente y magistrados el ejercicio de tales funciones; las dependencias de la Corte estarán bajo su dirección, de acuerdo con esta ley, reglamentos respectivos y sus instrucciones generales o especiales. Todas las decisiones de la Corte, para su validez, deberán ser adoptadas por la mayoría de las magistraturas propietarias o de quien haga sus veces, excepto cuando la ley disponga algo diferente»* [el subrayado es propio].”

### ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS DE LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA TIENEN VALIDEZ CUANDO SON EMITIDAS POR LA MAYORÍA DE LOS TITULARES

“Tanto de la jurisprudencia como de la norma citadas se deduce que las actuaciones administrativas de la Corte de Cuentas de la República tienen validez cuando sean emitidas por la mayoría de los titulares. Cabe recordar que tal autoridad se encuentra conformada por tres miembros, un presidente y dos magistrados; por ende, la concurrencia de dos votos, de la totalidad de tres, imprime validez a una determinada actuación administrativa.”

### LA ADMINISTRACIÓN TIENE POTESTAD PARA DECRETAR LA MEDIDA CAUTELAR DE SUSPENSIÓN PREVIA DEL CARGO

“Es importante destacar lo anterior, ya que, según la parte apelante, existe una nulidad absoluta en el acuerdo número \*\*\* por no haberse emitido por la Corte de Cuentas de la República ¿órgano colegiado?, sino, únicamente, por

dos de los tres miembros que la componen. Señala la inexistencia de *quórum* o *asistencia*, así como la ausencia razonada de la decisión disidente.

De folios 33 al 35 del expediente judicial llevado en la Cámara de lo Contencioso Administrativo, aparece el acuerdo número \*\*\*, y, al inicio del mismo, establece que: *«a las quince horas del día tres de mayo de dos mil dieciocho del día tres de mayo de dos mil dieciocho. Reunidos el Organismo de Dirección de esta Institución, conformado por: Licenciada Carmen Elena Rivas Landaverde, Presidenta; Licenciada María del Carmen Martínez Barahona; Primera Magistrada; y Licenciado Roberto Antonio Anzora Quiroz, Segundo Magistrado».*

Es lógico que, de la redacción anterior, se hace constar la asistencia y *quórum* del órgano colegiado. Es decir, se encontraba conformado.

De igual manera, al cierre del acto, se destacó que: *«(...) Hacemos Constar (sic) que el Sr. Segundo Magistrado Lic. Roberto Anzora Quiroz, estuvo de (sic) presente en todas las diligencias, más se abstuvo a firmar el presente acuerdo».* En el mismo acto, se advierte que uno de los miembros del ente colegiado se abstuvo de firmar.

Ambas declaraciones se encuentran en el mismo acto impugnado, y no fueron desvirtuadas por la parte apelante, quien pretendió hacerlo exigiendo los audios y los videos, pero estos medios de documentación de audiencias y reuniones administrativas no están regulados en la legislación sectorial de ese ente demandado; por ende, no es posible obtenerlos. De ahí que este Tribunal llega a la conclusión que el acuerdo impugnado número \*\*\* fue adoptado por la Corte de Cuentas de la República y no, sencilla y únicamente, por dos de sus miembros, tal como sostiene la parte apelante.

Adicionalmente, la parte apelante también argumentó que no existe competencia expresa en la LRGAEPCCA para que la Corte de Cuentas de la República pudiera decretar la medida cautelar en disputa.

En el presente caso, la señora ICLDP fue suspendida del cargo en el mismo acto que ordenó el inicio del correspondiente procedimiento disciplinario.

En atención al principio de integración de normas procesales, previsto en el artículo 19 del CPCM, se puede traer a colación una situación análoga que contempla la Ley de Servicio Civil. El inciso primero del artículo 58 reza: *«(...) la autoridad o jefe podrá acordar, sin ningún trámite la suspensión previa del servidor y al hacerlo así lo comunicará, dentro de los 3 días hábiles después de ser emitido el acuerdo, a la Comisión respectiva en la misma nota que manifieste su decisión de destituirlo o despedirlo».*

Desde luego, el anterior supuesto es de la Ley de Servicio Civil y, en este caso, se está en presencia de la LRGAEPCCA, pero, con base en el principio procesal señalado, es posible la aplicación analógica con el objeto de resolver un supuesto similar en caso de vacío legal. Por otra parte, es notorio que la medida de suspensión regulada en la LRGAEPCCA no está delimitada con precisión; sin embargo, la norma no niega expresamente la competencia de la autoridad administrativa para su emisión, y tampoco la afirma para el juez de primera instancia competente. Ello, tiene asidero en el hecho de que se pretende proteger, de la

manera más expedita posible, el *interés público, que tiene primacía sobre el privado*; así lo reconoce el artículo 246 inciso 2° de la Constitución. En tal sentido, la Administración sí tiene potestad para decretar la medida cautelar de suspensión previa del cargo. Por esta razón, se desestima este argumento de la apelación, el cual fue adoptado por la mayoría de sus miembros, factible para la ley.”  
*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 12-20-RA-SCA, fecha de la resolución: 22/10/2020*

## DATOS PERSONALES DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS

INCOMPATIBLE QUE LA MISMA INFORMACIÓN POSEA UNA CONDICIÓN DE RESERVA Y DE CONFIDENCIAL

“2. A partir de lo expuesto, esta Sala advierte que el motivo de impugnación invocado por la parte apelante se circunscribe en que la declaratoria de la información antes descrita como “reservada”, fue emitida de forma genérica, al no haber delimitado qué tipo de funciones realizaban los servidores públicos de la FGR, con lo cual no se podía establecer que todos ellos se encontraran en la situación de peligro que justificó su reserva; además señaló que la Cámara no ha comprobado en su resolución un daño efectivo hacia dichos servidores públicos, a efecto de calificar la declaratoria de reserva en comento conforme a los parámetros legales.

En ese sentido, el objeto de controversia que se discute en este recurso, no recae sobre la legalidad o ilegalidad de la solicitud de información realizada por el Ministerio de Gobernación y Desarrollo Territorial, sino únicamente y de forma general sobre la orden de desclasificar la información relativa a *«[e]l nombre y demás datos personales de los servidores públicos de la Fiscalía General de la República, que los identifiquen o los haga identificables»*.

Según lo citado en el numeral anterior, en sede administrativa la FGR invocó el carácter confidencial de la información requerida, al tratarse de datos personales; pero al mismo tiempo consta una declaratoria de reserva de la misma información, efectuada por dicha institución.

Sobre ese punto específico sí se advierte una contradicción por parte de la FGR, puesto que resulta incompatible que la misma información posea una condición de reserva y a la vez de confidencial, referente a si es –o no– empleado de la FGR.

Por ello, a efecto de determinar cuál es la categorización correcta, se hará un análisis sobre el contenido de la información objeto de controversia.”

EL CARÁCTER DE SERVIDOR PÚBLICO NO ES MOTIVO SUFICIENTE PARA EXCLUIR LA PROTECCIÓN DE SUS DATOS PERSONALES

“3. La FGR es clara en identificar que ha declarado como información reservada: *«[e]l nombre y demás datos personales de los servidores públicos*

*de la Fiscalía General de la República, que los identifiquen o los haga identificables».*

Lo anterior, guarda relación con el artículo 6 letra a) de la LAIP que define como datos personales «...la información privada concerniente a una persona, identificada o identificable...».

En línea con ello, el artículo 24 letra c) de la LAIP contempla como uno de los supuestos de información confidencial: «*[l]os datos personales que requieran el consentimiento de los individuos para su difusión*». Y consecuentemente el artículo 25 de la misma normativa, prescribe: «*[l]os entes obligados no proporcionarán información confidencial sin que medie el consentimiento expreso y libre del titular de la misma*» [resaltado propio].

Aunado a lo expuesto, el artículo 34 de la LAIP establece que: «*[l]os entes obligados deberán proporcionar o divulgar datos personales, sin el consentimiento del titular, en los siguientes casos: a. Cuando fuere necesario por razones estadísticas, científicas o de interés general, siempre que no se identifique a la persona a quien se refieran. b. Cuando se transmitan entre entes obligados, siempre y cuando los datos se destinen al ejercicio de sus facultades. c. Cuando se trate de la investigación de delitos e infracciones administrativas, en cuyo caso se seguirán los procedimientos previstos en las leyes pertinentes. d. Cuando exista orden judicial. e. Cuando contraten o recurran a terceros para la prestación de un servicio que demande el tratamiento de datos personales. Los terceros no podrán utilizar los datos personales con propósitos distintos a aquellos para los cuales se les hubieren proporcionado y tendrán las responsabilidades legales que genere su actuación*» [resaltado propio].

En ese sentido, esta Sala advierte que, en los términos estrictos y expresos de la LAIP –norma especial aplicable a este caso– la información cuya orden de desclasificar fue declarada ilegal por la Cámara, hace alusión a datos personales; en consecuencia, encaja legalmente en los casos para determinarla como información confidencial.

Ahora bien, el carácter de servidor público de los empleados de la FGR, no es motivo suficiente para excluir la protección de sus datos personales puesto que tal, como se desarrollará en el siguiente apartado, los empleados públicos, a diferencia de los funcionarios, no poseen una facultad decisora ni directiva dentro de la institución pública que justifique la divulgación pública de sus datos personales.

Esto no quiere decir que nunca se podrá acceder y entregar los datos personales de los empleados públicos; al contrario, según la misma LAIP, su divulgación es procedente con el consentimiento libre y expreso de su titular, o bien, sin el consentimiento del mismo, procede su entrega en los casos y en el formato prescrito en el artículo 34 de la LAIP antes citado.

En consecuencia, resulta improcedente la declaratoria de reserva de dicha información, efectuada por la FGR, puesto que, al ser confidencial, en cuanto al

nombre y demás datos personales, su divulgación ya se encuentra restringida según los supuestos legalmente establecidos.”

#### DIFERENCIA ENTRE EMPLEADO PÚBLICO Y FUNCIONARIO

“4. Ahora bien, en aras de respetar la contraloría ciudadana que garantiza el derecho de acceso a la información pública, debe precisarse que existe una diferencia entre empleado público y funcionario tal como lo sostuvo esta Sala en la sentencia emitida en el proceso de apelación con referencia 1-20-RA-SCA, a las once horas con cuarenta y nueve minutos del trece del marzo de dos mil veinte.

El *funcionario* se define por expresar la voluntad del Estado, de ahí que sea representativo de éste, y ostenta poder de decisión frente a los particulares; entre sus características se encuentran: «...*(a) que el nombramiento sea a través de autoridad competente; (b) que desempeñe actividades cuyo fin directo es la realización de funciones públicas; (c) que dichas actividades estén en relación a la estructura orgánica del Estado; y (d) que en él concurra el derecho de mando, iniciativa y decisión respecto de un grupo de personas y de un área específica de trabajo...*» [Inconstitucionalidad 4-88 /1-96 Ac., de las once horas del día veinte de junio de mil novecientos noventa y nueve].

Por su parte, los *empleados públicos* carecen de poder de decisión, estos se perfilan como meros ejecutores de instrucciones, por ello, las expresiones que efectúen no forman parte de la voluntad o representación del Estado: «... *son elementos indispensables de la figura del empleado público, los siguientes: «...(a) ser nombrado por autoridad competente; (b) que su actividad tenga como fin la participación o colaboración para la realización de funciones estatales; y, (c) que su actividad sea realizada dentro de un órgano o institución del Estado. Se distingue claramente de los funcionarios, en el aspecto que no expresan su voluntad estatal, sino que colaboran o participan en las actividades que permiten aquélla. Se advierte, que la actividad de quien participa o colabora en las funciones estatales se encuadra, generalmente, en el régimen común aplicable al empleado público...*» [sentencia de amparo 576-2004 de las once horas y diez minutos del día dos de junio de dos mil cinco].”

#### INFORMACIÓN SOBRE FUNCIONARIOS PÚBLICOS ES PÚBLICA Y DE DIVULGACIÓN OFICIOSA

“En específico, sobre los funcionarios, la LAIP ha determinado que es información pública de divulgación oficiosa la relativa a «*[e] directorio y el currículo de los funcionarios públicos, incluyendo sus correos electrónicos institucionales*» [artículo 10 numeral 3 de la LAIP].

Por tanto, en virtud del poder de decisión que ostentan los funcionarios y su especial trascendencia en las actuaciones estatales, sí se justifica que el derecho a la protección de datos personales, ceda frente al del interés público de conocer tal información.

En ese sentido, resulta igualmente improcedente la reserva efectuada por la FGR, respecto al nombre y demás datos personales concernientes exclusivamente a funcionarios; puesto que tal información es de carácter público y, además, de divulgación oficiosa.

Sin perjuicio de lo expuesto, debe acotarse que la divulgación pública de los datos personales de los funcionarios debe realizarse únicamente respecto a la información que estrictamente guarda relación con el desarrollo de su función. En consecuencia, el acceso a esta información, debe entregarse en su versión pública [véase el artículo 30 de la LAIP], salvaguardando los datos personales concernientes a estado familiar, domicilio o números de identificación, así como datos personales sensibles que sí mantienen su carácter de información confidencial.

En lo relativo a los empleados públicos, aun cuando sus labores de colaboración tienen una incidencia en el ejercicio de la función pública, las mismas siempre se encuentran supeditadas a la decisión final y exclusiva de los funcionarios. Tal circunstancia es la que precisamente no denota una razón suficiente para vulnerar el derecho a la protección de los datos personales de los empleados públicos.

Ahora bien, esta Sala es del criterio que los únicos datos identificativos de los empleados públicos que se configuran como información pública, son aquellos que guardan relación con el ejercicio de sus funciones dentro de la institución; por ejemplo, los diferentes cargos administrativos; o incluso números institucionales de identificación de los empleados públicos, como números de carné o similares.

Asimismo, se reitera que, aunque los datos personales de los empleados públicos sea información confidencial, ello no conlleva la imposibilidad de acceder a la misma. Podrá entregarse a los peticionarios siempre que medie un consentimiento libre y expreso de su titular o bien, aun cuando no exista consentimiento, en los casos contemplados por la LAIP en su artículo 34.”

#### LA DECLARATORIA DE RESERVA EMITIDA POR LA FGR RESULTA IMPROCEDENTE AL GOZAR DICHA INFORMACIÓN DEL CARÁCTER DE CONFIDENCIAL

##### “5. *Conclusión.*

En virtud de lo expuesto, esta Sala estima que no concurren las vulneraciones invocadas por la parte apelante, puesto que la declaratoria de reserva emitida por la FGR resulta improcedente al gozar dicha información del carácter de confidencial. Por ende, no era necesario motivar o probar su legitimidad y razonabilidad, tampoco el peligro o colisión de derechos; puesto que la información en comento encaja en el supuesto de ley de datos personales que, a su vez, se perfila como información confidencial.

Ahora bien, la FGR sí deberá realizar la distinción entre funcionarios y empleados públicos, según los parámetros establecidos en la presente sentencia, a efecto de resolver sobre futuras solicitudes de acceso a datos personales de los servidores públicos de dicha institución.

En conclusión, con fundamentos jurídicos diferentes a los sostenidos por la Cámara, esta Sala estima procedente confirmar la declaratoria de ilegalidad y consecuente anulación de la orden de desclasificar la información relativa a «*[e]l nombre y demás datos personales de los servidores públicos de la Fiscalía General de la República, que los identifiquen o los haga identificables*».

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 21-20-RA-SCA, fecha de la resolución: 16/11/2020*

## DEDUCCIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

### REQUISITOS PARA QUE EL COSTO O GASTO SEA DEDUCIBLE

#### ***“3. De la objeción relacionada con el costo de venta en concepto de pérdida de distribución de energía eléctrica.***

La LISR en su art. 28 establece lo referente a las deducciones de los costos y gastos para efectos de computar la renta neta. Dicha disposición legal tiene por base el principio universal de que los costos y gastos para ser deducibles de la renta obtenida deben, además de estar apropiadamente comprobados, ser necesarios para la producción y la conservación de la fuente de ingresos.

Sobre este principio, Carlos Giuliani Fonrouge (Impuesto a la Renta, Editorial De Palma, Edición 1973) señala cómo debe entenderse el término *gastos necesarios* y cita que desde el punto de vista gramatical, gastar proviene del latín *vastare*, destruir y consiste en *emplear dinero en algo*; en tanto que las normas tributarias asignan a la palabra *gasto* el significado genérico de *destrucción*, o sea, aquello que se sustrae, resta o aparta, y que no sólo incluye gastos propiamente dichos sino también costos, cargas e importes apartados para ciertas eventualidades, siempre que sean inherentes al rendimiento.

Doctrinariamente, todo costo o gasto para ser deducible debe: a) Originarse de un desembolso real, es decir, debe existir una erogación que lo represente que sea materialmente comprobable; b) Estar debidamente documentado, lo cual implica que el documento probatorio que respalda el costo o gasto debe ser idóneo legalmente y no cualquier documento; c) Ser necesario para la producción de la renta y para la conservación de su fuente; y d) Estar debidamente registrado contablemente. Si cualquiera de esos requisitos se encuentra ausente, el costo o gasto se torna no deducible. [...]

De lo anterior, se observa que la LISR tiene por norma general admitir la deducción de los costos y gastos necesarios para la generación de la renta o la conservación de la fuente que la ley establece. Obviamente, la ley se refiere a

aquellos costos y gastos vinculados con la generación de rentas gravables –*incisos primero y segundo*–.

Como premisa contraria a esta regla general, en materia de impuesto sobre la renta, no se admite la deducción de costos y gastos que no estén establecidos en la ley, ni de aquellos que no estén relacionados con la generación de ingresos gravables –*incisos tercero y cuarto*–.

Ahora bien, la sociedad apelante, sobre la aludida disposición, expone que el Tribunal *a quo* interpretó erróneamente el contenido de la misma, pues esta tiene dos partes, así: (1) establece qué constituye una renta neta y cómo se determina, y (2) enuncia *así como las deducciones que la misma establezca*, donde la expresión *así como* es una locución con fines comparativos que gramaticalmente significa *al igual que*, debiendo entenderse que aquí está comprendido el art. 29 LISR con todos sus numerales.

En ese sentido, para la demandante social, la primera parte del art. 28 LISR, que establece que se deducen de la renta neta los costos y gastos necesarios para la producción de la renta y conservación de la fuente, resulta ser el supuesto de la pérdida de energía eléctrica en el sentido que tanto la Cámara, el TAIIA y la DGII admiten que son inevitables. Por tanto, si son inevitables, son necesarias para la conservación de la fuente y para la producción de la renta.

Al respecto, cuando esa norma señala que la renta neta se determinara deduciendo de la renta obtenida costos y gastos necesarios para su producción y conservación de su fuente, agregando que esta ley determine, se refiere a una serie de erogaciones que se califican como deducibles de la renta obtenida, las que al efecto se encuentran reguladas en los arts. 29, 30 y 30-A LISR –deducciones generales, depreciación y amortización de programas informáticos o software–.

Al enunciar la misma disposición, *así como las deducciones que la misma establezca*, hace referencia a aquellas que, por razones de política tributaria, por motivos económicos o por políticas sociales (arts. 31 y 32 LISR), el legislador las califica como deducibles, incluyendo también los gastos que definen la capacidad económica del sujeto persona natural (art. 33 LISR).

En tal orden de ideas, es erróneo el planteamiento expuesto por la apelante social en el sentido que el art. 28 Inc. 1° LISR deba entenderse que cuando enuncia, *así como las deducciones que la misma establezca*, comprende las deducciones enumeradas en el art. 29 LISR.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 18-19-RA-SCA, fecha de la resolución: 24/02/2020*

## DISTRIBUIDORAS DE ENERGÍA ELÉCTRICA

### PÉRDIDAS DE ENERGÍA ELÉCTRICA

“El TAIIA, la DGII y el Tribunal *a quo*, respecto de las pérdidas de energía eléctrica, han expresado, en su orden: “...no se niega que la recurrente social

*haya comprado la energía con el objeto de venderla, es decir, que no haya tenido que incurrir en costos para la obtención de la energía”; “...que la actividad realizada por la contribuyente fiscalizada era la distribución de energía eléctrica, que lleva implícito el riesgo de pérdida de la misma durante el proceso de distribución a través de sus redes”; “...siendo evidente que para la distribución de energía eléctrica se vuelve inevitable la pérdida de la misma ya que no puede haber distribución sin que dicho fenómeno suceda; lo que se traduce a que dicha pérdida es un costo necesario para la distribución de ésta”.*

Conforme a lo anterior, existe reconocimiento expreso por cada una de dichas entidades estatales, de que no se puede negar que la sociedad apelante incurriera en costos para obtener el bien energía eléctrica, y que en la distribución del mismo existe un riesgo de pérdida inherente a su naturaleza, sin distinguir entre las pérdidas ordinarias y las extraordinarias. Por tanto, en el desarrollo de las actividades de la sociedad apelante, las mismas fueron de carácter normal o habitual.

No obstante, el reparo de las autoridades demandadas y la Cámara se encuentra en que se deben cumplir con los requisitos de *deducibilidad*, puesto que no es posible derivar como parte del costo, bienes que no han participado en la generación de ingresos.

Con la diferencia que, para la Cámara, es reconocible como costo de venta por pérdida de energía únicamente el 8.47% aprobado por la SIGET y ser este incluido en la tarifa que el usuario final pagó por el servicio recibido, y por lo tanto generó una renta obtenida a la sociedad apelante. El porcentaje aludido, siempre para la Cámara, es el único que cumple con los requisitos establecidos en los arts. 1, 2 y 29 N° 11 LISR para que pueda ser deducido, no así el excedente del mismo –3.06%–.

Al iniciar el análisis correspondiente a las pérdidas de energía eléctrica, se retomó el concepto de las mismas; así se estableció que estas no son más que la diferencia entre el total de la energía comprada a las empresas generadoras por las empresas distribuidoras y el total de energía que la empresa distribuidora vendió a los usuarios finales. Y que, de acuerdo a la norma aplicable a esta particular modalidad de actividad económica, se clasifican en *pérdidas técnicas* y *pérdidas no técnicas*.

La pérdida técnica o física es aquella que como consecuencia natural se genera durante el transporte y distribución dentro de la red, mismas que no pueden ser eliminadas por completo. La pérdida no técnica –también llamada *comercial*–, puede tener su origen en causas sociales, producto de actos humanos, siendo los ejemplos más recurrentes, pero no exclusivos, el hurto de energía y el fraude.

Ambos tipos de pérdidas son una disminución o reducción del total de la energía que se adquiere para poder prestar el servicio esencial que el Estado ha delegado, siendo habituales en el tipo de actividad que se examina.

Así, en cuanto a las técnicas es claro que las mismas son una consecuencia natural, y respecto de las no técnicas, que generalmente se originan en circunstancias negligentes o en la comisión de delitos, es reconocido que física y económicamente resulta difícil eliminarlas totalmente, de allí que se configuren como una condición subyacente en la actividad de distribución y comercialización de electricidad, lo que obliga analizar su concurrencia en cada particular caso.

Entonces, es claro que la explotación de todo sistema de distribución eléctrica tiene como característica básica e inherente la presencia de pérdidas de energía, que la única manera de evitar tales pérdidas es que no se distribuya y, por ende, no se genere renta.

Igualmente, no debe olvidarse que ambas modalidades de pérdida no son una cifra o porcentaje que está al arbitrio de los sujetos obligados, como en este caso lo es la sociedad apelante, pues las mismas son reconocidas por el Estado a través de la SIGET y es con base a ello que se ha deducido el costo a efectos tributarios.

Como se estableció previamente, para poder considerar un gasto deducible al momento de liquidar los impuestos, se debe cumplir con la indispensabilidad de las deducciones. Por ello, se tuvo que establecer si el relacionado costo de venta cumplió con los presupuestos esenciales –relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad– de dicho requisito. Así como verificar que se encuentren debidamente comprobados y que dicha deducción tenga amparo en la Ley.

En cuanto a la *relación de causalidad*, para el particular caso de las distribuidoras de energía eléctrica, es claro que ambos tipos de pérdida perfectamente pueden guardar relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente –en el caso no de las no técnicas, dada la recurrencia, siempre y cuando estén asociadas directamente con la realización de su objeto–. Sobre la *necesidad*, siendo la distribución de energía eléctrica el objeto o fin de la actividad de la apelante social, como se señaló *supra*, la única manera en que no se den pérdidas sería que no se comercialice el bien, aunque con ello es obvio que se entorpecería la actividad del contribuyente. Por último, en relación a la *proporcionalidad*, se tiene que este costo sería normal y propio del negocio en su totalidad, es decir no se ha aumentado con la finalidad de pagar un impuesto menor, al estar acreditadas y reconocidas por la SIGET.”

LOS COSTOS EN CONCEPTO DE PÉRDIDA, POR LAS CARACTERÍSTICAS DEL BIEN O MERCANCÍA, DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA FORMAN PARTE DEL COSTO DE LA MERCANCÍA

“Ahora bien, en el presente caso, para efectos de declaración en el ejercicio impositivo fiscalizado se incorporó el valor del costo de venta –relacionado con la pérdida de energía eléctrica–, documentado y respaldado con comprobantes de crédito fiscal, notas de crédito y débito, facturas y comprobantes de ingreso

emitidos por proveedores; siendo la relacionada documentación, idónea para sustentar dicho gasto.

Aunado a ello, constan en el expediente administrativo de la DGII opiniones e información obtenida de la SIGET –Institución del Estado que regula, controla y vigila el sector eléctrico con el fin de asegurar la adecuada prestación del servicio público–, en las que se destaca: el balance de pérdidas contenido en el cuadro N° 78 del Boletín de Estadísticas Eléctricas, que contiene las pérdidas totales ocurridas en las redes de EEO, S.A. DE C.V. ascendiendo las mismas a 69,213.3 MWh, equivalente al 12.4% del total de la energía que se transportó a través de dichas redes. No obstante, según es manifestado por la parte actora, como empresa optaron deducirse un porcentaje menor: el 11.53%.

Conforme a lo dicho, existe prueba suficiente que demuestra que los aludidos costos se encuentran debidamente sustentados y, en inversa, no hubo actividad de los entes controladores que los objetaran con fundamento objetivo alguno.

Sin embargo, en relación a la deducibilidad del costo, la Cámara, en aplicación del art. 29 N° 11 LISR, estableció que únicamente era reconocible el porcentaje que la SIGET autorizó se incluyera en la tarifa que pagaba el usuario final, el cual correspondía al 8.4%.

Sobre lo anterior, al analizar lo establecido en la aludida disposición legal, puede advertirse que se refiere a que es deducible de la renta obtenida el costo de las mercaderías o productos vendidos; denotándose, en lo concerniente al costo, que *debe estar relacionado directamente con la venta*.

Un costo de venta se entiende como aquel en que se incurre para comercializar un bien o prestar un servicio. Es el valor para producir o comprar un bien que se vende.

Por supuesto, debe tenerse en cuenta que se analiza la energía eléctrica como un bien fungible que, dada sus características, no es posible almacenar. Asimismo, que una particularidad básica e inherente a la explotación de todo sistema de distribución eléctrica es la presencia de *pérdidas de energía*. Por tanto, como se insiste, la única manera de que no existan o no se generen tales pérdidas, es que no se produzca y/o venda la energía, en cuyo caso tampoco se generará renta.

Es así que, debe entenderse para este caso en específico y dada las características del bien o mercancía que se trata, que los costos en concepto de pérdida forman parte del costo de la mercancía.”

EL FUNDAMENTO DE LA DETERMINACIÓN DE IMPUESTO REALIZADA POR LA DGII Y LA CONFIRMACIÓN DEL TAIIA DEVIENEN EN ILEGALES, DEBIDO A QUE LAS MENCIONADAS PÉRDIDAS CUMPLIERON CON LO REQUERIDO EN LA LISR

“Ello es de tal manera, pues siendo consideradas las pérdidas técnicas y no técnicas como una condición inherente a la actividad de distribución y comercia-

lización de electricidad, al no haberse establecido que estas últimas ocurriesen por actividad dolosa o culposa atribuible a la apelante, los costos por pérdidas de energía se incorporarán como parte del costo de lo vendido, toda vez que se incurre en los mismos al comercializar el bien.

Ahora, cabe señalar que la Cámara yerra al considerar que únicamente el 8.47% de pérdidas de energía eléctrica que la SIGET autoriza sea incluido en la tarifa que se traslada al usuario final, para compensar al distribuidor por la energía perdida en sus redes de distribución por la actividad de suplir del suministro eléctrico, *es el único permitido para la deducción*, dado que dicho porcentaje tiene un fin específico, el cual es fijar el precio de la energía en la tarifa que se cobra al consumidor final. Debiendo considerarse solamente para esos fines, tarifarios, y no para fines tributarios.

Para el concreto caso, esta Sala reconoce como costos de venta por pérdidas de energía el 11.53% que EEO, S.A. DE C.V. se dedujo en su declaración de renta para el ejercicio dos mil once, por cuanto, si bien resulta discutible ponderar que este tipo de costos genéricamente cumplan *per se* los requisitos establecidos en las referidas disposiciones legales, en la situación que hoy se analizó sí fueron documentados, sin existir contraargumento de los entes reguladores que permita establecer lo contrario; aunado a ello, existe contradicción entre los mismos entes tributarios contralores, dado que la misma SIGET avaló el 12.4%. Por lo que se procederá a revocar la sentencia venida en alzada, en lo que respecta a este punto, como así se resolverá.

Por otra parte, en reiteradas decisiones de esta Sala se ha establecido que, ante la comprobación de un vicio de ilegalidad, se vuelve innecesario el examen de los restantes motivos, pues la declaratoria de invalidez no admite graduaciones, ni la consecuencia sería distinta de comprobarse otro u otros vicios alegados. Aunque, razones referidas a la naturaleza de las pretensiones planteadas aconsejan en ocasiones la revisión de adicionales fundamentos de la pretensión contenciosa, pues sólo de esa manera es posible satisfacer en su plenitud determinada pretensión; en el presente caso, es posible la estimación de la pretensión sin que sea necesario un examen adicional de legalidad. De tal forma que, una vez comprobada la existencia del reclamado vicio en el acto controvertido, la Sala considera inoficioso continuar el examen del resto de alegatos de ilegalidad planteados, como para el presente lo han sido: *i)* la aplicación de la interpretación auténtica del art. 28 LISR al caso de mérito, y *ii)* errada aplicación del art. 29-A N° 10 LISR-.

Por tanto, el fundamento de la determinación de impuesto realizada por la DGII y la confirmación del TAIIA devienen en ilegales, debido a que las mencionadas pérdidas cumplieron con lo requerido en los arts. 28 Incs. 1° y 2°, y 29 N° 11 LISR. Consecuencia directa de lo anterior, *la multa por evasión no intencional del impuesto* aplicada por la DGII y confirmada por el TAIIA, también se considera ilegal.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 18-19-RA-SCA, fecha de la resolución: 24/02/2020*

## DOCUMENTOS

### PÚBLICOS Y PRIVADOS

#### **“(1) Naturaleza jurídica del documento extendido por el supervisor de la ANDA**

(a) Documento, en términos generales, constituye un medio físico escrito que contiene la relación o constatación de un hecho o circunstancias relativas a hechos o personas. Un documento puede ser sujeto o susceptible de tener mayor o menor relevancia legal en atención al sujeto que lo extiende; así, en nuestro medio y en términos estrictamente jurídicos, de conformidad a esta característica de autoría, la ley reconoce la clasificación de dos tipos de documentos: *públicos* y *privados*.

Los primeros, descritos en el artículo 331 del CPCM, que aluden a: «...los expedidos por notario, que da fe, y por autoridad o funcionario público en el ejercicio de su función...». Y los segundos, según lo dispone el artículo 332 del mismo cuerpo legal se distinguen por ser: «...aquellos cuya autoría es atribuida a los particulares...», interesan para el caso, los denominados instrumentos públicos.

Los instrumentos públicos, se categorizan por ser autorizados por funcionarios que tengan legalmente atribuida la facultad de dar *fe pública*, judicial, notarial o *administrativa*, siempre que actúen en el ámbito de sus competencias y con los requisitos exigidos por la ley en cada caso.

La fe pública administrativa constituye un poder estatal conferido a sus representantes o funcionarios, en tanto y en cuanto, estos sujetos como parte de la organización del Estado expresan su voluntad, juicio, conocimiento o deseo en el ejercicio de sus facultades conferidas por la ley, ello por medio de la emisión de documentos oficiales; v. gr. promulgación de decretos, resoluciones, declaraciones, entre otras; los cuales, por ministerio de ley se consideran auténticos, salvo prueba en contrario; así lo indica el artículo 334 del CPMC, al prescribir: «*[L]os instrumentos públicos se considerarán auténticos mientras no se pruebe su falsedad...*».

En este sentido, puede indicarse en estos casos, que los documentos públicos consagran un caso de prueba legal y tasada; es decir, que las manifestaciones contenidas en ellos, se consideran verdaderas sin necesidad de comprobación alguna; todo ello salvo prueba de falsedad cometida, en su caso, por las partes o por el funcionario autorizante.

(b) En el presente caso, la Cámara, respecto del documento extendido por el supervisor de la ANDA, indicó: «...no es un hecho controvertido que la constancia en la que se consignaron hechos falsos (...) fue emitida por el ingeniero antes relacionado, quien es funcionario de la ANDA; y que, el mismo funcionario ha aceptado que dicho documento fue emitido por el, en el carácter de supervisor de la ANDA, pero que el mismo contiene información equivocada (...) En ese orden el artículo 331 del CPCM, prescribe que los instrumentos públicos son los

*expedidos por notario, que da fe, y por (...) funcionario público en el ejercicio de su función; por tanto, la constancia emitida cumple con los requisitos para ser considerada como tal...».* Es decir, el a quo equipara el documento extendido por el supervisor “de la ANDA” a un instrumento público, ello, por estima haber sido emitido por “funcionario en el ejercicio de sus funciones”.

Para llegar a esa conclusión [funcionario] la Cámara tomó en consideración únicamente lo manifestado por el señor NRLH, en su declaración jurada, quien indicó que trabaja para la ANDA: «...desde el año dos mil once hasta la fecha, desempeñándose como supervisor de proyectos de agua...».”

#### FUNCIONARIO COMPETENTE PARA EMITIR DOCUMENTOS OFICIALES EN REPRESENTACIÓN DE LA INSTITUCIÓN

“Como primer aspecto a destacar, corresponde el valor probatorio de las declaraciones juradas ante notario. Estas constituyen documentos que no permiten dar por ciertos los hechos narrados en éstos, pues el notario solamente puede dar fe del hecho que recibió una declaración en la forma, lugar, día y hora que en el instrumento se expresa por el signatario, más no de los hechos que ahí el dicente consigna; idea que es conforme con lo establecido en el artículo 1 de la Ley de Notariado, que literalmente dice: *«[l]a fe pública concedida al Notario es plena respecto a los hechos que, en las actuaciones notariales, personalmente ejecuta o comprueba. En los actos, contratos y declaraciones que autorice, esta fe será también plena tocantes al hecho de haber sido otorgados en la forma, lugar, día y hora que en el instrumento se expresa...»* (resaltado suplido). Esta última idea, también está prevista en los mismos términos según lo dispuesto en el artículo 1571 del Código Civil, que establece: *«[e]l instrumento público hace plena fe en cuanto al hecho de haberse otorgado y su fecha, pero no en cuanto a la verdad de las declaraciones que en él hayan hecho los interesados. En esta parte no hace plena fe sino contra los declarantes...»*. Por esta razón, si bien el señor LH manifestó [en declaración jurada] ser empleado de la ANDA cuya función se circunscribe a la de supervisor de proyectos, esta aseveración *no puede tenerse por cierta* por la simple manifestación efectuada ante notario; esto en atención a las características esenciales de las declaraciones juradas.

Sumado a ello, es primordial recordar que, los funcionarios [a diferencia de los ciudadanos] únicamente pueden realizar aquellas funciones que expresamente les habilite la ley; así, al trasladar esta idea al presente caso, se advierte que al verificar la estructura organizativa de la ANDA, de conformidad a las facultades de dirección y administración de esa Administración pública, no se perfila un cargo funcional denominado *supervisor* en la ley, con competencias y funciones atribuidas por la norma para emitir actos como el contenido en el referido documento; ya que la norma de la materia no le habilita a extender certificaciones hacia terceros, y que tengan un carácter vinculante con la ANDA.

Al contrario, de la revisión de la ley de la ANDA, y de la LACAP, se advierte que la competencia para la emisión de documentos oficiales en representación de la institución; está conferida de manera general a la junta de gobierno, presidencia, y en el plano de la contratación administrativa, el sujeto encargado de verificar el cumplimiento de un contrato, es por parte de la Administración, el administrador del contrato designado por el titular de la Administración contratante [artículos 82 Bis, y 110 LACAP].”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 1-20-RA-SCA, fecha de la resolución: 13/03/2020*

## ENERGÍA ELÉCTRICA

TIENE LOS DOS MATICES AL MISMO TIEMPO, MERCANCÍA Y SERVICIO

“En ese orden de ideas, la energía eléctrica es susceptible de ser clasificada en el Arancel Centroamericano de Importación en la fracción arancelaria 27.16.00.00.00, “Energía Eléctrica”, y se utiliza como unidad de medida “megavatios hora (Mwh)”.

Es así que, la energía tiene los dos matices al mismo tiempo –mercancía y servicio– es un servicio cuando la empresa suministra la energía eléctrica, en atención al servicio público que presta a un sector indeterminado de usuarios, para cubrir necesidades básicas de la población y en cuya prestación va implícita la transferencia de energía, utilización de redes, transmisión de energía y otras actividades que, englobadas, precisamente caracterizan la prestación de servicios, aunque la venta de energía quede subsumida como parte de la totalidad de dicha actividad.

Y, por otra parte, la electricidad es un bien mueble conforme al CC, constituyendo un bien fungible por su propia naturaleza, aunado a que puede ser transportada y es susceptible de intercambio comercial, encontrándose clasificada en la nomenclatura arancelaria; por consiguiente, también se configura perfectamente como mercancía.

Por tanto, esta Sala reconoce que el suministro de energía eléctrica, en su conjunto, implica varias actividades, como es el transporte de la energía hasta el domicilio de cada usuario, la lectura de los medidores, la emisión y posterior entrega de los recibos, entre otros. Sin embargo, la energía eléctrica sola, califica como un bien que, dada sus características, no es posible de almacenar; si no fuere un bien no tendría sentido que se analicen las pérdidas –técnicas y no técnicas– pues estas, en un servicio, no existen con la misma precisión. En ese sentido, es la definición de energía eléctrica como un *bien* la que se asumió para continuar el análisis en la presente sentencia.

Con base a lo anterior, se concluyó que el art. 29 N° 11 LISR, que establece: “*Son deducibles de la renta obtenida: El costo de las mercancías y de los pro-*

*ductos vendidos...*”, es aplicable al caso de mérito y, en ese sentido, valorar si los costos de venta objetados calificaban como deducibles de la renta obtenida.

El argumento que el *A quo* superpuso en el análisis de deducibilidad de la renta una disposición regulatoria de las tarifas eléctricas aprobadas por la SIGET, se desarrolla en el siguiente punto.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 18-19-RA-SCA, fecha de la resolución: 24/02/2020*

## ERROR DE TIPO

### CONFIGURACIÓN

“(b) Dispuestas las anteriores consideraciones es necesario analizar el aspecto subjetivo de la infracción a efecto de identificar si se ha demostrado de acuerdo con la prueba recolectada, que Coto Escobar Asociados, tuvo de forma consciente y voluntaria [dolo], algún tipo de participación en la comisión del incumplimiento contractual.

En el presente proceso, la Cámara analizó documentación que se agregó en el expediente administrativo; concretamente, (i) constancia pronunciada por el supervisor de la ANDA; (ii) dos declaraciones juradas emitidas [en sede administrativa] por los señores NRLH [supervisor de ANDA] y JFJA [arquitecto contratado por Coto Escobar Asociados].

[...]

Con lo anterior lo que se comprueba son tres aspectos esenciales: (1) que la información que indicaba la experiencia del arquitecto JFJA, en proyectos hídricos con la empresa Renno S.A. de C.V., era falsa; (2) quien suscribió el documento que contenía la información falsa, que según su dicho fue elaborado por su secretaria, fue el señor NRLH, persona que afirmó trabajar para la ANDA en calidad de supervisor de proyectos de agua, e indicó que esta situación se debió a un error de su secretaria; y, (3) que el arquitecto JFJA, fue la persona que presentó a Coto Escobar Asociados el documento falso; y (4) que Coto Escobar Asociados fue quien lo presentó al FISDL como parte de la oferta técnica según las bases de licitación, y juró sobre la veracidad del referido documento.

De conformidad a lo anterior, al igual que la *a quo*, esta Sala concluye que, tanto la persona que el documento que contenía información falsa, así como quien lo presentó a Coto Escobar Asociados para “comprobar” su experiencia en proyectos hídricos, fueron sujetos de quienes no se comprobó tuvieran una relación directa o pertenecieran a la integración subjetiva de la sociedad apelada. Este aspecto es determinante, pues en el *sub júdice* no se agrega ningún medio de prueba que indique de forma categórica que Coto Escobar Asociados haya tenido participación directa en la elaboración del documento objeto análisis o *conociera* antes de presentarlo al FISDL que éste contenía declaraciones men-

daces. Esta circunstancia lleva a la conclusión, que en el presente caso no se incorporó la prueba suficiente para establecer un actuar voluntario y consciente de Coto Escobar Asociados en la infracción administrativa de invocar hechos falsos en el proceso de licitación.

Lo que se perfila concretamente, es que Coto Escobar Asociados *desconocía* el contenido falaz de la carta emitida por el supervisor de la ANDA, presumiéndose, por tanto, que la sociedad actuó de buena fe *creyendo* que la información era verdadera, de ahí que la haya incorporado y presentado como parte de la oferta técnica del proceso de licitación.

En este punto cabe precisar; que cuando el autor de una actividad ilícita obra *desconociendo* algún elemento del tipo objetivo [para el caso la invocación de *hechos falsos*], sobre los hechos constitutivos de la infracción, se configura un supuesto que en dogmática jurídica constituye la contrapartida de elemento intelectual [cognitivo] del dolo: el error de tipo.”

#### GENERALIDADES SOBRE EL ERROR DE TIPO, DEFINICIÓN Y CLASIFICACIÓN

“El error de tipo: «...es aquel que versa sobre las características o elementos reales integrantes del acontecimiento descrito en el tipo legal; es un error sobre las características típicas. Formulado en otros términos, el sujeto realiza los elementos objetivos del tipo, pero desconoce la realización de alguno de ellos. Puede decirse que el error es incompatible con el dolo...» [Vid. GOMEZ TOMILLO, H., y SANZ RUBIALES, I., *Derecho administrativo sancionador parte general, teoría general y practica del derecho penal administrativo*, Ed., Thomson Reuters aranzadi, tercera edición, España, 2013, pp. 412-413]. Así, el error de tipo [entre sus posibilidades] recae en la falta de conocimiento sobre las circunstancias fácticas que sirven de supuesto de hecho del tipo infractor; en otras palabras, el actor comete la infracción sin saber que realiza la acción abarcada por el tipo, total o parcialmente.

En el presente proceso el error de tipo se configura en el momento que Coto Escobar presentó la declaración jurada en la que aseveró la veracidad de todos los documentos de la oferta técnica, ya que en ese momento [según la prueba] este *desconocía* y no pudo *considerar razonablemente*, que la carta contenía información falaz, y, por ende, que estaba invocando hechos falsos para obtener la adjudicación de la contratación.

Continuando con la descripción de los elementos esenciales del error de tipo, es menester señalar, que éste a su vez puede clasificarse según la doctrina de derecho administrativo, como error de tipo: *vencible e invencible*.

El error *invencible*: «...es aquel que no puede evitarse ni empleando la diligencia exigible, lo conecta con las mencionadas circunstancias de hecho y las personales del autor...» [Vid. REBOLLO PUIG, M., AA.VV., *Derecho administrativo sancionador*, Ed., Lex Nova, Valladolid, 2010, p. 328]. Lo que implica, un análisis singular a cada caso concreto, respecto de si el sujeto activo aun apli-

cando la diligencia debida no podía superar el estado de error. Por el contrario, el *error* es *vencible*, cuando se comprobase que el actor actuando con un mayor esfuerzo de conciencia o con *el cuidado debido*, podía salir de la situación de error en que se encontraba y, por ende, no realizar el tipo objetivo.

En este orden, debido a la distinción entre el error de tipo vencible e invencible, la doctrina advierte una consecuencia jurídica distinta en atención al error que se trate: «*si atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, fuera vencible, la infracción será castigada en su caso como imprudente (...) la existencia de un error vencible no excluye de responsabilidad, aunque atenúa la respuesta sancionatoria...*». Por su parte, cuando el error fuere invencible: «*...excluye la responsabilidad...*» [Vid. REBOLLO PUIG, M., AA.VV., *op cit.*, pp. 328-336]

“En nuestro medio la noción del error de tipo no se ha positivado en normas administrativas, a efecto de aplicar supletoriamente un precepto proveniente de esta materia especial. Sin embargo, cabe recordar que doctrinariamente se ha sostenido que el derecho administrativo sancionador y el derecho penal comparten el núcleo esencial, por ser ambos derivados del mismo *ius puniendi* del Estado; en este sentido, para efectos de brindar una solución jurídica concreta en el presente caso, resulta pertinente aplicar por analogía la consecuencia jurídica que establece el Código Penal, el cual regula de manera diferenciada los supuestos de error de tipo vencible e invencible en el siguiente sentido: «*[e] error invencible sobre el hecho constitutivo de la infracción penal **excluye la responsabilidad penal**. Si el error fuere vencible, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, la infracción será sancionada en su caso como **culposa**...*» (resaltado suplido) [artículo 28 inciso primero del Código Penal].”  
*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 1-20-RA-SCA, fecha de la resolución: 13/03/2020*

## FALLO VERBAL

### CÓDIGO PROCESAL CIVIL Y MERCANTIL NO SANCIONA CON UNA NULIDAD PROCESAL ESPECIAL LA AUSENCIA DEL FALLO VERBAL

“Según el apelante, la Cámara de lo Contencioso Administrativo debió aplicar supletoriamente el artículo 417 del Código Procesal Civil y Mercantil. Así, las magistradas estaban obligadas a pronunciar el fallo de manera verbal, pues; de lo contrario, con base en dicha norma, existe una nulidad procesal.

El artículo 417 inciso primero del CPCM señala que: «*A continuación de los alegatos finales, el juez o tribunal deberá dictar in voce el fallo de la sentencia y una sucinta motivación de la misma, bajo pena de nulidad (...)*»

Por su parte, la LJCA, en el inciso primero del artículo 53, preceptúa que: «*Una vez concluidas las alegaciones finales, el Tribunal podrá proceder en la*

*misma audiencia a anunciar el fallo, si lo permitiera la complejidad fáctica y jurídica del proceso en cuestión».*

En estrecha relación con la anterior norma debe leerse el primer inciso del artículo 123, que determina la supletoriedad del CPCM, así: *«En el proceso contencioso administrativo se aplicarán, en cuanto fueren compatibles con la naturaleza de este, las disposiciones del Código Procesal Civil y Mercantil que no contraríen el texto y sus principios procesales».*

Cabe mencionar que, en efecto, no se pronunció el fallo de manera verbal por parte de la Cámara; sin embargo, es fácil colegir que la LJCA, como norma especial, sí regula posibilidad fáctica de tal emisión, pero no es preceptivo, sino que está supeditado a la complejidad fáctica y jurídica del proceso en cuestión. Otro punto importante, esta regulación especial, a diferencia del artículo 417 del CPCM, no sanciona con una nulidad procesal especial la falta del fallo verbal, cuando proceda.

En adición a todo lo anterior, se debe destacar el principio de trascendencia, regulado en el artículo 233 del CPCM, que dice: *«La declaratoria de nulidad no procede, aun en los casos previstos en la ley, si el acto, aunque viciado ha logrado el fin al que estaba destinado, salvo que ello hubiere generado la indefensión a cualquiera de las partes».* Es decir, la actuación, aunque viciada de nulidad, puede no trascender en una indefensión a las partes; y, por ello, la misma se debe mantener.

Al margen que la misma LJCA faculta el anuncio del fallo de manera verbal, bajo las condiciones que prevé, en el presente caso, la parte apelante no ha identificado de qué manera la ausencia del fallo verbal generó una indefensión en su esfera jurídica. Aduce, como vulneración constitucional, el derecho a una pronta y cumplida justicia; no obstante, tal agravio no genera *per se* una indefensión viciada de nulidad. De ahí que este motivo de apelación no puede ser estimado.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 12-20-RA-SCA, fecha de la resolución: 22/10/2020*

## **FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS PÚBLICOS**

### **DIFERENCIAS**

“En este punto es importante traer colación [además] las distinciones conceptuales entre funcionario y empleado público. El primero de ellos, se define por expresar la voluntad del Estado, de ahí que sea representativo de éste, y ostentan poder de decisión frente a los particulares; entre sus características se encuentran: *«...(a) que el nombramiento sea a través de autoridad competente; (b) que desempeñe actividades cuyo fin directo es la realización de funciones públicas; (c) que dichas actividades estén en relación a la estructura orgánica*

*del Estado; y (d) que en él concurra el derecho de mando, iniciativa y decisión respecto de un grupo de personas y de un área específica de trabajo...» [Inconstitucionalidad 4-88 /1-96 Ac., de las once horas del día veinte de junio de mil novecientos noventa y nueve].*

Por su parte, los empleados públicos carecen de poder de decisión, estos se perfilan como meros ejecutores de instrucciones, por lo que, las expresiones que efectúen no forman parte de la voluntad o representación del Estado: «... *son elementos indispensables de la figura del empleado público, los siguientes: «...(a) ser nombrado por autoridad competente; (b) que su actividad tenga como fin la participación o colaboración para la realización de funciones estatales; y, (c) que su actividad sea realizada dentro de un órgano o institución del Estado. Se distingue claramente de los funcionarios, en el aspecto que no expresan su voluntad estatal, sino que colaboran o participan en las actividades que permiten aquélla. Se advierte, que la actividad de quien participa o colabora en las funciones estatales se encuadra, generalmente, en el régimen común aplicable al empleado público...» [sentencia de amparo 576-2004 de las once horas y diez minutos del día dos de junio de dos mil cinco].»*

NO SE ESTABLECIÓ PROBATORIAMENTE Y DE FORMA OBJETIVA SI EL SUPERVISOR DE LA ANDA, DENTRO DE LA ORGANIZACIÓN JERÁRQUICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, REUNÍA LAS CARACTERÍSTICAS QUE LO IDENTIFICARAN COMO UN FUNCIONARIO

“Lo anterior es determinante, pues en el caso concreto, no se estableció probatoriamente y de forma objetiva, si el supervisor de la ANDA dentro de la organización jerárquica de la Administración pública, reunía las características que lo identificaran como un funcionario : (i) poder de decisión o iniciativa de mando, (ii) representante de la voluntad del Estado [entre otros]; y primordialmente, tampoco se señaló la habilitación legal para emitir actos como el aludido, que facultara al “funcionario” *el ejercicio de su función* ya que como se advirtió, ni la LACAP ni la ley de ANDA, le confieren esta facultad, a efecto de establecer de forma categórica que el documento emitido por éste, pudiera ser considerado como un instrumento público al haber sido expedido por funcionario en el ejercicio de sus funciones legales, y por ende, que éste constituyera prueba en los términos señalados [salvo manifestación de su falsedad] tal como se prescribe en el artículo 331 del CPCM.

Por esta razón, esta Sala *no* comparte el argumento de la Cámara, al manifestar sin mayores argumentos [más que los expresados en la declaración jurada] que “*la constancia*” suscrita por un *supervisor* de la ANDA fue extendida por funcionario competente en el ejercicio de sus funciones, y con ello, se cumple con los requisitos legales para ser considerada como un “documento auténtico”; interpretación que lleva a deducir en el presente caso, que la información contenida en el documento objeto de análisis *no* genera plena fe como lo indica la *a quo*, en los términos señalados.

A criterio de esta Sala, lo que se perfila en el *sub júdice*, tomando como parámetro la conceptualización doctrinaria de acto administrativo, que se concibe como: «...*toda declaración unilateral de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo, productora de actos jurídicos, dictada por la Administración Pública en ejercicio de una potestad administrativa distinta a la reglamentaria...*» [artículo 21 de la Ley de Procedimientos Administrativos], es en todo caso una *declaración de conocimiento* [si el empleado público lo hubiese dictado en el ejercicio de una potestad administrativa; ya que no haberlo hecho así, el acto devendría en ilegal], expuesta por el presunto supervisor de la ANDA; documento con un valor netamente informativo y de tipo descriptivo, acto que admitiría prueba en contrario [iuris tantum] al no ser considerado instrumento público, ni siquiera un acto certificante por no haber sido emitido por un funcionario con esa potestad [como la de un registrador público] que da fe del contenido de lo que se expresa en él, por venir de registros públicos, los cuales si gozan de fe pública.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 1-20-RA-SCA, fecha de la resolución: 13/03/2020*

## FUNDAMENTACIÓN

UNA MANIFESTACIÓN DEL DERECHO A LA PROTECCIÓN JURISDICCIONAL Y NO JURISDICCIONAL, ES EL DERECHO A UNA RESOLUCIÓN DE FONDO Y MOTIVADA

“*i.* Ahora bien, la parte apelante manifiesta su inconformidad con relación a los *fundamentos de derecho*, debido a que -a su criterio- la Cámara, en la sentencia apelada, no analizó la aplicabilidad de la figura de la prejudicialidad en el procedimiento administrativo que se siguió en su contra por parte de la DGA, el cual culminó con la resolución en la que se determinó a su cargo derechos e impuestos a pagar.

Con relación a la fundamentación, la Sala de lo Constitucional de esta Corte ha señalado que «...*una de las manifestaciones del derecho a la protección jurisdiccional y no jurisdiccional es el derecho a una resolución de fondo y motivada. Este derecho obliga al tribunal o a la entidad administrativa de que se trate, independientemente del grado de conocimiento o instancia en la que se encuentre el asunto controvertido, a exponer y explicar de manera clara y suficiente los motivos en los que fundamenta su decisión; pues ello permite a las personas conocer las razones que llevaron a las autoridades a decidir de determinada manera una situación jurídica concreta*”

FINALIDAD

“*La finalidad de la fundamentación –la exteriorización de las razones que llevan a la autoridad a resolver en un determinado sentido– reviste especial im-*

*portancia, por lo que en todo tipo de resolución se exige una argumentación fáctica y normativa aceptable, pero no es necesario que ésta sea extensa o exageradamente detallada; lo que se persigue es que sea concreta y clara, pues si no es así las partes no podrían controlar el sometimiento de las autoridades al Derecho a través de los medios de impugnación correspondientes.*

*Es importante aclarar que, si bien la obligación de emitir una decisión motivada debe observarse por el órgano competente al resolver la pretensión, aquél permea la estructura misma de la actividad jurisdiccional y no jurisdiccional; en consecuencia, no sólo debe predicarse de la decisión de fondo, sino también de cualquier otro pronunciamiento que incida en los derechos, deberes, cargas y expectativas de las partes al interior del proceso» [sentencia de las once horas con treinta minutos del día dieciséis de mayo de dos mil dieciocho, dictada en el proceso de amparo con referencia 416-2015].”*

NO EXISTE FALTA DE FUNDAMENTACIÓN SI LA SENTENCIA CONTIENE LOS FUNDAMENTOS DE DERECHO QUE DAN UNA RESPUESTA EXPRESA Y RAZONADA A TODAS Y CADA UNA DE LAS CAUSAS DE PEDIR

“*ii.* De la revisión de la sentencia venida en alzada, esta Sala observa que, tal como lo mencionó la impetrante, la Cámara hizo referencia a los aspectos generales de la prejudicialidad, entre los que se encuentran su regulación en nuestro ordenamiento jurídico y en derecho comparado, así como a los requisitos que deben concurrir para procedencia.

Asimismo, analizó la aplicabilidad de la prejudicialidad en el procedimiento administrativo, y afirmó que la alegación de ésta no constituía un motivo que permitiera suspender la tramitación de la *liquidación y tasación* de tributos, en virtud que la Ley de Simplificación Aduanera [en adelante LSA], no contiene dicha figura ni *su posible aplicación como forma de suspender el procedimiento administrativo*.

Estableció, además, que el artículo 51 del CPCM únicamente hace referencia a aplicación de la prejudicialidad en los procesos judiciales, y que, por ello, en el caso analizado no procede, pues se está ante un *procedimiento administrativo y un proceso contencioso administrativo*.

Seguidamente, el Tribunal *a quo*, en el apartado 4 de la sentencia, donde aplicó al caso analizado todas las premisas generales expuestas en la misma, puntualizó que «...*si bien el acto impugnado [\*\*\*/16/DJCA/DPJ/38] guarda relación con el acto que está siendo impugnado en la SCA [entiéndase Sala de lo Contencioso Administrativo], en fecha cuatro de enero de dos mil diecinueve, la referida Sala informó que se ha impugnado la legalidad de la [...] resolución \*\*\*\*\*, y que dicho proceso aún se encuentra en estado de dictar sentencia por parte del referido Tribunal y en el que no consta que la Sala en mención suspendió los efectos del acto administrativo impugnado*».

Se advierte, que la Cámara ha expuesto las explicaciones y razonamientos necesarios para que las partes puedan conocer los motivos por los que resolvió en determinado sentido; posibilitando, entre otras cosas, una adecuada defensa, pues la fundamentación suficiente no implica estar de acuerdo con los alegatos vertidos por las partes.

*iii.* En virtud de ello, esta Sala concluye que la sentencia apelada contiene los fundamentos de derecho que dan una respuesta expresa y razonada a todas y cada una de las causas de pedir; por ello, a criterio de este Tribunal, no existe la falta de fundamentación alegada por la impetrante.

Es conveniente resaltar que la cuestión considerada como prejudicial por la parte impetrante, se planteó en sede administrativa y no ante el Tribunal que conoció en primera instancia, constituyéndose como un vicio de ilegalidad invocado contra los actos administrativos impugnados.

En tal sentido, se aclara que, si bien esta Sala ha considerado que la sentencia apelada cumple con el requisito la *exposición razonada de los fundamentos de derecho aplicables*, será en el apartado siguiente en el que se determinará si el criterio adoptado por la Cámara, con relación a la aplicabilidad de la figura de la prejudicialidad en sede administrativa está o no apegado a derecho.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 23-20-RA-SCA, fecha de la resolución: 05/11/2020*

## INADMISIBILIDAD DE LA DEMANDA

DECLARADA LA INADMISIBILIDAD DE LA DEMANDA, EL ADMINISTRADO PUEDE INTERPONER SU PRETENSIÓN POR MEDIO DE LA PRESENTACIÓN DE UNA NUEVA DEMANDA

“Para estimar la procedencia del recurso de apelación, tal como se dijo *supra*, esta Sala debe verificar si la declaratoria de inadmisibilidad de la demanda, en los términos que se ha dictado, se perfila dentro del concepto de auto definitivo. Para este cometido, es preciso destacar lo prescrito en el artículo 35 de la LJCA, incisos primero y segundo, que establece las reglas procesales para la admisión de la demanda, indicando: «[s]i la demanda cumple los requisitos legales, el Tribunal decidirá su admisión en el plazo máximo de quince días contados desde el siguiente al de su presentación, o al de su recepción por el juez competente en caso de haberse presentado inicialmente ante un Tribunal que se hubiere estimado incompetente. En caso contrario, dentro del mismo plazo prevendrá al demandante para que en el plazo único e improrrogable de cinco días, contados a partir del siguiente al de la notificación respectiva, la rectifique o aclare. La falta de rectificación o aclaración total o parcial en el plazo correspondiente motivará la declaratoria de inadmisibilidad...» (resaltado propio).

Ahora bien, el inciso sexto de esta misma disposición, establece de forma expresa la consecuencia jurídica ante la declaratoria de inadmisibilidad de una demanda, señalándose por ministerio de ley que: «[s]i la demanda fuere declarada inadmisibile, podrá incoarse nuevamente la pretensión en caso de que no haya vencido el plazo correspondiente, debiendo procederse conforme lo establecido en este artículo» (resaltado propio).

De la disposición citada se desprende inexorablemente que, ante la declaratoria de inadmisibilidad, al administrado le queda habilitada la oportunidad de interponer su pretensión por medio de la presentación de una nueva demanda; es decir, la decisión de la autoridad jurisdiccional en este marco, no se convierte en una resolución definitiva que impida la interposición de una nueva solicitud, sobre las mismas pretensiones, entre las mismas partes, siempre que esta nueva solicitud sea, dentro del plazo que establece la LJCA.”

#### LA DECLARATORIA DE INADMISIBILIDAD DE LA DEMANDA NO PRODUCE EL EFECTO DE UNA RESOLUCIÓN DEFINITIVA

“Así, al habilitarse legalmente la oportunidad de iniciar un nuevo proceso, tal aspecto lleva a la conclusión racional y objetiva, que en materia contencioso administrativa, la declaratoria de inadmisibilidad de la demanda, dada en la primera ocasión, no produce el efecto de una resolución definitiva.

No obstante lo anterior, la Cámara, en el apartado número dos de la parte resolutive del auto que ahora se impugna señaló: «[s]e hace del conocimiento de la parte demandante que contra este auto puede plantearse Recurso de Apelación (...) de conformidad a lo regulado en el Art. 112 de la LJCA...» [folio 5 vuelto].

Así, este Tribunal colige que el argumento de fondo de la Cámara, se encamina a señalar, que, en el presente caso, el presupuesto procesal del plazo se ha agotado; y por ello la parte actora ya no tiene la posibilidad de interponer una vez más su pretensión. Por ello, la Cámara lo denominó *auto definitivo*.

Ahora bien, en el presente caso surge una particularidad; desde la fecha de interposición de la demanda ante la Cámara de lo Contencioso Administrativo [veinticuatro de mayo de dos mil diecinueve] y la notificación de la resolución de inadmisibilidad emitida por la Cámara [tres de enero de dos mil veinte, según consta en acta de notificación agregada a folio 37 del expediente de la Cámara] no se le brindó a la actora una resolución, atendiendo al cumplimiento de los plazos procesales que para ello establece la LJCA, coartando materialmente con ello, la posibilidad de volver a presentar la demanda dentro de los sesenta días.

Dicha circunstancia, se encuentra intrínsecamente vinculada al *vencimiento del plazo* para la interposición de la nueva pretensión que establece el artículo 35 inciso 6° de la LJCA. Sin embargo, la Cámara al respecto no desarrolló argumentos concretos que indiquen si la demora atribuida exclusivamente al juzga-

dor, afecta el plazo que corre a favor del administrado, según lo prescrito en el artículo 25 de la LJCA.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 3-20-RA-SCA, fecha de la resolución: 27/01/2020*

## INTERMEDIACIÓN FINANCIERA

### CARACTERIZACIÓN Y NATURALEZA JURÍDICA

“*iii.* La Sala de lo Constitucional de esta Corte, al analizar en el proceso de amparo 434-2013 la figura de la intermediación financiera, estableció lo siguiente: «(...) La intermediación financiera se caracteriza por la intervención de distintos agentes – concretamente, de entidades públicas y privadas y del público en general– en la canalización de recursos monetarios. Se trata de una actividad de especial trascendencia e impacto en el ámbito de la economía y, particularmente, de las inversiones, en la medida que permite el flujo del capital entre las personas que disponen de recursos para ello y las que necesitan de dichos recursos para la adquisición de bienes y servicios o para el desarrollo de actividades de producción y comercialización, coadyuvando así a la generación de riquezas. La trascendencia de dicha actividad y sus concretas implicaciones en la economía justifican la intervención del Estado como supervisor y regulador, en aras de satisfacer intereses públicos, entre ellos los de controlar la licitud de los recursos que circulan en el mercado, proteger los derechos e intereses de los consumidores e inversionistas y garantizar la oportuna obtención de recursos para la realización de sus fines, mediante el control del flujo de capitales para prevenir la evasión fiscal (...)» (el subrayado es propio).

En la misma jurisprudencia, el referido Tribunal precisó, además, la naturaleza jurídica de las entidades financieras, al puntualizar que: «(...) Los bancos son, por naturaleza, intermediarios financieros. Una de sus principales actividades es la captación de fondos del público mediante figuras como el depósito y la emisión de títulos valores, para colocarlos en el mercado, ofreciendo al público dichos recursos para que este los utilice en la adquisición de bienes y servicios o en actividades de producción y comercialización. De forma correlativa, las personas que adquieren dichos créditos u otras obligaciones con los bancos les deben pagar a éstos una compensación –una tasa de interés– por la utilización de los recursos que este les ha provisto. Como parte de su actividad, las entidades bancarias ofrecen sus servicios a la comunidad de manera indiscriminada. Aunque para la concesión de crédito existen ciertas condicionantes, pues el manejo de este implica la concesión recíproca de la más alta confianza y, por consiguiente, no es dable esperar que cualquier sujeto por el solo hecho de formar parte de la comunidad se encuentre en condiciones de imponer a los bancos la celebración de un contrato y la realización efectiva de un conjunto de operaciones por su pro-

*pia iniciativa. Al contrario, los bancos deben ser cautelosos en la selección de los sujetos con quienes van a contratar, tanto para mantener el nombre y el prestigio que se deriva de una adecuada selección, como para proteger los fondos de la comunidad (...)» (el subrayado es propio).*

Por lo anterior, la Sala de lo Constitucional concluyó que la actividad bancaria: «(...) se trata una actividad lucrativa que se desarrolla de forma masificada, en virtud de la cual los titulares y administradores de los recursos que se ponen a disposición en concepto de créditos —los depositantes y el mismo banco— obtienen ingresos a partir de la compensación que pagan los deudores por la utilización de esos recursos —una tasa de interés— (...)».

Conforme con la anterior precisión jurisprudencial sobre la naturaleza jurídica de los bancos, éstos se configuran como intermediarios financieros, pues efectúan operaciones de crédito cuya finalidad —en términos generales— es facilitar el comercio y la industria de capitales que se necesitan para su funcionamiento y desarrollo.

En ese sentido, los bancos se erigen como “negociantes de crédito”, pues sus operaciones se realizan entre quienes necesitan dinero para sus negocios o consumo, y los que se encuentran en la situación de desprenderse de su dinero para colocarlo de forma ventajosa y obtener de esa manera algún tipo de beneficio económico, ello, a partir de una relación de naturaleza privada entre los particulares y las entidades financieras.”

LOS BANCOS SON ENTIDADES QUE, EN SENTIDO ESTRICTO, SE INSTITUYEN COMO INTERMEDIARIOS FINANCIEROS

“6. Realizada la anterior teorización y su confrontación con el marco legal vigente, conviene analizar el argumento medular deducido por la parte apelante para justificar la procedencia de su impugnación, ante el orden de la jurisdicción contencioso administrativa, de diversas “notas” emitidas por Banco Scotiabank, S.A. mediante las cuales éste procedió a comunicar a los recurrentes el cierre de las cuentas bancarias relacionadas con el presente caso.

Los demandantes han afirmado que *el referido banco es un concesionario de un servicio público; ello, puesto que su actividad —servicios financieros— se enmarca en una delegación de la misma hecha por el Estado a las entidades financieras, cuyo objetivo es satisfacer una necesidad esencial o colectiva de interés general.* Así, indicaron, la calidad de “concesionario” que ostenta Banco Scotiabank, S.A. le adjudica, a su vez, legitimación pasiva para ser demandado en el orden de la jurisdicción contencioso administrativa.

Sobre lo planteado, esta Sala precisa lo siguiente.

*i.* Los bancos son entidades que, en sentido estricto, se instituyen como intermediarios financieros en cuanto poseen, como una de sus principales actividades, la captación de fondos del público mediante el depósito de efectivo y la

emisión de títulos valores que serán utilizados por los particulares para adquirir bienes y servicios específicos.”

#### LA BANCA NO ES UNA CONCESIÓN DE SERVICIO PÚBLICO

“En ese contexto, es evidente que la canalización de los recursos monetarios y demás actuaciones originadas a partir de las relaciones entabladas entre dichas entidades financieras y los particulares —verbigracia, el cierre de cuentas de ahorro del cliente—, *son actividades de naturaleza estrictamente privada, pues tienen como fundamento la celebración de un contrato de servicios financieros suscrito entre los sujetos citados.*

En este punto conviene señalar que el artículo 51 de la LB, establece que los bancos efectuarán las operaciones y prestarán los servicios siguientes: a) recepción de depósitos a la vista, retirables por medio de cheques u otros medios, depósitos a plazo y de ahorro; b) captación de fondos mediante la emisión de títulos de capitalización de ahorro, colocación de cédulas hipotecarias, bonos u otros títulos valores negociables; c) captación de fondos mediante la emisión de certificados de depósito, cédulas hipotecarias, bonos o cualquier otra modalidad que permita la captación de recursos de mediano y largo plazo para su colocación en el financiamiento de la vivienda, destinada a familias de bajos y medianos ingresos; entre otros.

*ii.* Establecido lo anterior, es concluyente que Banco Scotiabank, S.A. no es un concesionario de un servicio público —cómo erróneamente lo estima la parte apelante—, puesto que la actividad que desarrolla no es representativa de un servicio de carácter público —a cargo del Estado, en principio, y delegada su prestación material a un particular, en virtud de una concesión—; *sino, por el contrario, se trata de un servicio de intermediación financiera que, aun siendo objeto de regulación y control estatal, incumbe una actividad estrictamente privada.* Consecuentemente, la emisión de las notas de fechas veintinueve y treinta de mayo, y uno de julio de dos mil diecinueve, mediante las cuales Banco Scotiabank, S.A. comunicó al señor RACA, y a Servicios Americanos, S.A. de C.V., el cierre de sus cuentas bancarias, *no constituye una actividad ligada a la prestación material de un servicio público.”*

#### EL CONTROL Y REGULACIÓN EJERCIDA POR EL ESTADO, EN CUANTO A ACTIVIDAD BANCARIA, ES PRODUCTO DE LA TÉCNICA AUTORIZATORIA

*“iii.* Adicionalmente, debe precisarse que el control y regulación ejercido por el Estado en cuanto a la actividad bancaria, es producto de la mencionada *técnica autorizatoria*, potestad a partir de la cual la Administración, por mandato de la ley, habilita -o no- el derecho del administrado para desarrollar determinada actividad, bajo un criterio de legalidad y oportunidad, verbigracia, la intermediación financiera.

*iv.* En este orden de ideas, al carecer el Banco Scotiabank, S.A. de la calidad de concesionario de un servicio público y, además, por ser su actividad financiera una *actuación eminentemente privada*; tal sujeto de derecho no ostenta la legitimación pasiva para figurar como parte demandada en un proceso contencioso administrativo —frente a la previsión del artículo 19 letra b) de la LJCA relativa a que «*Podrán ser demandados en el proceso Contencioso Administrativo: (...) b) Los concesionarios (...)*»—; tal como lo sostuviera la Cámara en la resolución judicial apelada.

### **C. Conclusión.**

Con fundamento en los argumentos planteados a lo largo de los párrafos anteriores, debe desestimarse la supuesta aplicación errónea de los artículos 19 letra b) y 34 letra b) de la LJCA, por parte de la Cámara de lo Contencioso Administrativo de la ciudad de Santa Tecla, departamento de La Libertad.

En consecuencia, no es procedente la anulación de la decisión contenida en el número dos de la parte resolutive del auto emitido por el referido tribunal, a las ocho horas veintiocho minutos del siete de enero de dos mil veinte, que es objeto del recurso de apelación planteado.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 6-20-RA-SCA, fecha de la resolución: 08/06/2020*

## **MEDIDAS CAUTELARES EN EL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

### TRÁMITE PARA SU AUTORIZACIÓN

#### “V. Procedencia de la medida cautelar.

El demandante, de conformidad a lo establecido en el artículo 97 de la LJCA, solicita la adopción de medida cautelar en el sentido que se le ordene a la autoridad demandada lo restituya de forma inmediata en el cargo que ejercía antes de materializarse el acto impugnado, o en otro de igual categoría y clase, siempre que no implique una desmejora, y que se le pague su salario mensual, mientras se dirime la presente controversia.

Al respecto la LJCA regula lo relativo a las medidas cautelares, así el artículo 97 dispone “*Las partes podrán solicitar en cualquier estado del proceso, incluso en la fase de ejecución de la sentencia, la adopción de cuantas medidas fueren necesarias para asegurar la efectividad de la sentencia. **Las medidas cautelares se solicitarán ordinariamente junto con la demanda.** No obstante, también podrán solicitarse antes de la presentación de la demanda siempre que se alegue y acredite razones de urgencia y necesidad. En este caso, dichas medidas caducarán de pleno derecho si no se presentare la demanda dentro de los plazos regulados para la interposición de la demanda*” [negrillas y subrayado propio].”

## PRESUPUESTOS HABILITANTES

“Para decretar una medida precautoria es necesaria la concurrencia de los presupuestos habilitantes regulados en la Ley, y el artículo 98 determina los presupuestos básicos para su adopción *“Para decidir sobre la medida cautelar el Tribunal deberá valorar: a) Si la actuación u omisión impugnada produce o puede producir un daño irreparable o de difícil reparación por la sentencia. b) Si de la pretensión puede establecerse, mediante un juicio provisional, la apariencia favorable a derecho. c) Todos los intereses en conflicto; la medida podrá denegarse cuando de esta pudiera seguirse perturbación grave a los intereses generales o de terceros, que el Tribunal ponderará en forma circunstanciada”*.

Con relación a los presupuestos habilitantes que deben concurrir para el acceso a las medidas cautelares, éstos deben ser alegados, expuestos y desarrollados por la parte solicitante, a fin de que, en su conjunto, conduzcan a esta Sala, que el caso tiene mérito legal —al menos de manera indiciaria—.”

HABIÉNDOSE FUNDAMENTADO LOS REQUISITOS PARA ADOPCIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES, PROCEDE DAR AUDIENCIA A LA PARTE CONTRARIA POR EL TÉRMINO DE TRES DÍAS

“En cumplimiento de lo anterior, el demandante ha fundamentado la tutela cautelar solicitada, en que *“(...) el acto administrativo emitido por el Presidente produjo un menoscabo a los derechos de mi representado y de seguir sin tutela cautelar se seguirán produciendo daños de difícil reparación (...) En una eventual sentencia estimatoria la administración pública también se vería afectada al existir una condena de carácter pecuniario, pues de existir indemnización el Estado tendría que sufragar gastos provenientes del erario público y pagar salarios no devengados por causa imputable a la autoridad demandada. En cambio, al otorgarse una medida cautelar se evitaría que el Estado responda de forma subsidiaria. Por lo cual se considera que no existe intereses en conflicto al dictar la medida cautelar de suspender el acto y se ordene al Presidente de la República que reinstale a mi representado (...)”* (folio 10 frente).

En observancia del trámite establecido en el artículo 99 de la LJCA *“La petición cautelar no suspenderá la tramitación del proceso. De la petición cautelar se dará audiencia a la parte contraria por el término de tres días. Transcurrido dicho término, el Tribunal dictará resolución motivada dentro de los tres días siguientes, otorgando o denegando la medida cautelar...”*; en consecuencia, es procedente dar audiencia al Presidente de la República, señor Nayib Armando Bukele Ortez, como autoridad demandada, con el fin de que se pronuncie sobre la medida cautelar solicitada por la parte actora.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 34-19-PC-SCA, fecha de la resolución: 10/07/2020*

## MULTAS

### EXAMEN RESPECTO A LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA SANCIÓN ÚNICA PREVISTA EN ARTÍCULO 158 ROMANO V LETRA B) DE LA LACAP

#### “Consecuencia jurídica

De conformidad a las reglas del error de tipo vencible, se atribuye al actor responsabilidad en la modalidad de imputación culposa; ello conlleva a una atenuación en la proporcionalidad de la sanción a imponer al infractor. Sin embargo, en el presente caso, la LACAP prevé una sanción fija para la infracción de *invocar hechos falsos para obtener la adjudicación de la contratación*, concerniente a la inhabilitación por el período de cinco años para la contratación con la Administración pública.

Lo anterior, lleva a la conclusión de realizar un examen respecto a la constitucionalidad de la *sanción única* prevista en artículo 158 romano V letra b) de la LACAP, a efectos de establecer si esta disposición vulnera o no el principio de culpabilidad regulado en el artículo 12 de la Constitución, al no permitir la modulación de la sanción aplicable; ello, a través del examen de inaplicabilidad que establece el artículo 77-A de la Ley de Procedimientos Constitucionales: «*[t]odo juez o tribunal, a instancia de parte o de oficio, debe enjuiciar previamente la constitucionalidad de cualquier ley o disposición de cuya validez dependa la tramitación de cualquier proceso o el fundamento de las resoluciones que se pronuncien en el mismo, y si alguno de ellos contradice la constitución, la declarará inaplicable al dictar sentencia interlocutoria o definitiva...».*»

#### REQUISITOS PARA PROCEDER A LA INAPLICABILIDAD DE UNA DISPOSICIÓN

“Para proceder a la inaplicabilidad de una disposición resulta necesario cumplir con una serie de requisitos, entre estos: (a) la existencia de una norma constitucional que sea utilizada como parámetro de control; (b) la norma o acto que será el objeto de control debe ser susceptible de aplicación; (c) la inexistencia de un pronunciamiento por parte de la Sala de lo Constitucional, en el mismo sentido que los esgrimidos en el caso en estudio; (d) previo a la inaplicación, debe intentarse una interpretación conforme a la Constitución de la República de las disposiciones cuestionadas; y (e) la oportunidad en que se debe realizar el juicio de validez constitucional cuando se tenga que pronunciar una decisión.

En el presente caso, respecto de los dos primeros requisitos; –a)- se advierte que la norma constitucional parámetro de control, corresponde al artículo 12 de la Constitución, en lo relativo al principio de culpabilidad; la norma objeto de control susceptible de aplicación –b)-, corresponde al artículo 158 romano V letra b) de la LACAP, que establece los años de inhabilitación por la infracción de invocar hechos falsos para obtener la adjudicación de la contratación. Por su parte, no se

advierten precedentes jurisprudenciales de la Sala de lo Constitucional –c)-, en cuanto al control de constitucionalidad de esta disposición legal.

En lo que corresponde a una interpretación conforme, la jurisprudencia constitucional señala que ésta: «...*implica que es imperativo que de entre las varias interpretaciones posibles de una disposición –objeto de la interpretación– debe escogerse, para dar una solución jurídica al caso, la norma –resultado de la interpretación– que permita un entendimiento coherente con la normativa y principios constitucionales (...) lo cual adquiere trascendencia en el ejercicio del control difuso de constitucionalidad, en específico para la adecuada fundamentación de la inaplicación que se pronuncie en el caso concreto art. 77-B letra b LPC...*» [Sala de lo Constitucional, auto de improcedencia referencia 27-2018 a las catorce horas con cuarenta y ocho minutos del día siete de enero de dos mil diecinueve].

Corresponde ahora analizar si la norma objeto de control permite agotar la posibilidad de una interpretación conforme, y con ello brindar una solución jurídica expedita en el presente caso.

Al respecto es pertinente señalar, que, en el ámbito de las consecuencias jurídico sancionatorias, se ha establecido la prohibición de regulación de multas únicas, que impiden que la sanción sea sujeta a graduación, ello, de conformidad a circunstancias que permitan identificar parámetros de individualización. Sin embargo, esta interpretación si bien constituye la regla general, en algunos casos, admite excepción; es decir, en supuestos especiales, se permite la adopción legislativa de multas fijas.

Así lo expone la Sala de lo Constitucional al indicar que: «...*este Tribunal considera necesario introducir algunas excepciones a la posición original adoptada por la jurisprudencia constitucional, al menos en los siguientes casos: (i) cuando sea materialmente imposible para el aplicador de la norma graduar la sanción atendiendo a las circunstancias personales del infractor, es decir que exista imposibilidad de identificar parámetros de individualización (como ejemplo de estos casos, pueden citarse muchas de las multas de las previstas en la Ley de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial, en las que, por la naturaleza de la infracción, la autoridad no está en aptitud de individualizar la sanción entre un mínimo y un máximo); (ii) cuando la acción u omisión per se, no sea susceptible de graduación, al ser irrelevantes los parámetros que pudieran utilizarse para tal examen, debido a la naturaleza y gravedad de la lesión de los bienes jurídicos protegidos (interés general, orden público u otro de igual importancia), a las características objetivas particulares del infractor (su capacidad de intervención, conocimiento, etc.), así como a la materia específica de que se trata (seguridad pública, medio ambiente, etc.); y, (iii) cuando se señalen multas, aun y cuando sean fijas, conforme a las cuales la autoridad competente deba sancionar al infractor, cuando su conducta constituya una violación a normas que establecen prohibiciones absoluta...*» [Sala de lo Constitucional, auto referencia 110-2015 de las once horas del día treinta de marzo de dos mil dieciséis]

Este Tribunal acompaña el criterio adoptado por la Sala de lo Constitucional, en el entendido, que en algunos casos será posible la adopción legislativa de multas únicas; para el caso, puede advertirse que la multa fija que se describe en el artículo 158 romano V letra b) de la LACAP, puede adecuarse a una de las excepciones que se establecen en el párrafo *supra*, ello dado que, como se ha indicado en párrafos que preceden, una de las finalidades que persigue la contratación pública [además de velar por sus propias necesidades] es satisfacer y proporcionar los servicios para todos los ciudadanos con fines de tutela del interés general, de ahí la especial protección que merece.

Sin embargo, la disposición en comento al proponer una única consecuencia jurídica, ésta deberá aplicarse a todos los infractores sin distinción por nexo de culpabilidad o por intensidad del daño cometido: inhabilitación por cinco años para participar en procedimientos de contratación administrativa.

Una sanción de inhabilitación en el efecto práctico limita la capacidad de contratación del administrado con las instituciones del Estado, aspecto que a posteriori, puede afectar [entre otros] su patrimonio. Por ello, para justificar la intervención en un derecho fundamental, y que esta restricción sea proporcional, se debe permitir *distinguir entre conductas culposas y dolosas* y así como permitir el análisis diferenciado entre infracciones más intensas y menos intensas, pues la misma conducta será más o menos dañosa en ocasiones y circunstancias diferentes; debe además permitir la consideración de atenuantes, agravantes y eximentes, todos vinculados *a las circunstancias de la conducta u omisión* sin contar con las que contemple la ley como resultado de la conducta posterior del administrado.

Empero, al analizar la disposición legal en comento, ésta no contiene ninguno de estos elementos, por el contrario remite la sanción por igual a conductas, no impone criterios para diferenciar el reproche que corresponde al dolo del atribuible a la culpa; lo anterior no responde a la diversidad de circunstancias que resultan en una infracción que podría no merecer el mismo reproche en todos los casos; pues la respuesta única no diferencia en la intensidad de la sanción por el mayor o menor perjuicio al bien jurídico, por la conducta dolosa o culposa.

En este sentido, esta Sala considera que, aunque la conducta típica descrita en la normativa administrativa no hace distinción, para la determinación de la sanción, no puede dejarse de lado que una conducta dolosa merece mayor reproche que una resultante de negligencia o imprudencia; en consecuencia, la sanción debe ser diferente según el caso; es decir que la conducta culposa en ningún supuesto debe sancionarse conforme a lo que corresponde a la comisión dolosa de una infracción administrativa.

Desde esta perspectiva, bajo una hermenéutica integracionista conforme a la Constitución, a los fines de evitar impunidad, es factible entender que la sanción imponible en el artículo 158 romano V de la LACAP sea como límite superior **hasta cinco años**, pero no es aceptable que esta misma sanción sea la única respuesta disponible para la totalidad de los casos.

En este orden, el Tribunal considera que, en atención a las ideas planteadas, si bien es cierto, en el caso de las inhabilitaciones, las sanciones están supeditadas al tipo de infracción cometida por el sujeto activo [uno año, romano I, hasta cinco años romano V], en el *sub júdice*, al haberse comprobado responsabilidad a título de **imputación negligente** de invocar hechos falsos para obtener la adjudicación, en contra de Coto Escobar Asociados, no es procedente aplicar la sanción más grave prevista en la ley; es decir, cinco años.

Por este motivo, dado que no es acorde al principio de culpabilidad sancionar con la misma intensidad las conductas dolosas y culposas, como conductas más lesivas o menos dañosas, consumadas o tentadas, es necesaria una interpretación conforme al artículo 12 de la Constitución, del artículo 158 romano V letra b) de la LACAP.”

#### PROCEDENTE GRADUAR LA SANCIÓN, TOMANDO PARÁMETROS DE DOSIMETRÍA PUNITIVA

“Para estos efectos, y con el objetivo de no imponer una sanción desproporcionada en correspondencia a la omisión atribuida a la sociedad apelada; esta Sala advierte que la LACAP, desarrolla una graduación legal de proporcionalidad de sanciones en el marco de inhabilitaciones para participar en procedimientos de contratación administrativa; de este modo, se detalla según el contenido el artículo 158 romano I, que ésta prescribe como piso sancionatorio, **un año**.

Por ello, se considera jurídicamente procedente en el presente caso, graduar la sanción acorde a las diversas opciones de sanciones que el legislador prescribe en el ámbito específico de inhabilitaciones de los contratistas en materia de contratación pública, tomando como parámetro de dosimetría punitiva, como mínimo sancionatorio, lo que establece el artículo 158 romano I de la LACAP, **un año**, y como techo, **los cinco años** que regula esta misma disposición en su romano V; advirtiéndose que en el *sub júdice*, no es procedente imponer la sanción máxima establecida en la LACAP [cinco años], al haberse comprobado responsabilidad administrativa a título de culpa [y no de dolo].

Sin embargo, en el contexto del presente proceso contencioso administrativo, se advierte que el ejercicio de adecuación, utilizando los parámetros que permitan replantear idóneamente cuál ha de ser la gravedad de la sanción, les compete a las autoridades del FISDL. Para este cometido, es necesario que la Administración pública, exprese los argumentos necesarios que expliquen las razones fácticas y jurídicas que lleven al justiciable a entender por qué la elección de la nueva sanción determinada de entre otras aplicables [de 1 año a menos de 5 años] en concordancia con criterios de razonabilidad, proporcionalidad y lesividad.”

#### “**Conclusión**

De conformidad a los argumentos anteriormente expuestos, lo procedente en el presente caso, de conformidad al artículo 517 del CPCM., es declarar que

no se perfila el vicio de ilegalidad por violación al principio de culpabilidad, respecto de la determinación de la infracción en el acto administrativo sancionatorio emitido por la presidenta del FISDL; ello al establecerse responsabilidad a título de imputación culposa en contra de Coto Escobar Asociados. Sin embargo, se advierte, que la sanción aplicada por la apelante es desproporcionada en atención a un actuar culposo.

Por lo tanto, en correspondencia de lo anterior, será necesario remitir el proceso a la Cámara, para que ésta a su vez, lo envíe a la Administración pública, con el objetivo que el FISDL, en atención a lo establecido en el artículo 63 de la LJCA, en el plazo de treinta días hábiles contados a partir del día siguiente a la notificación de la presente resolución, ejecute la sentencia emitida por esta Sala y dicte la decisión motivada respecto a la sanción aplicable a Coto Escobar Asociados, por la comisión de la infracción de invocar *hechos falsos para obtener la adjudicación de la contratación*, por un actuar culposo o negligente; para ello deberá tomar como parámetro de dosimetría punitiva, el piso y el techo sancionatorio que establece la LACAP en el artículo 158 Romanos I al V, para los supuestos de inhabilitación para participar en procedimientos de contratación administrativa; es decir, entre uno y menos a cinco años. Reiterando esta Sala que, para el caso concreto, no se podrá imponer la sanción más grave en contra de la sociedad infractora: cinco años.

En este sentido, la decisión de esta Sala no puede ser distinta a la de *revocar* la resolución venida en alzada dictada por la Cámara a las quince horas cuarenta y cinco minutos del trece de agosto de dos mil diecinueve, en el proceso común 00085-18-ST-COPC-CAM, el cual fue promovido por Coto Escobar Asociados, en la cual declaró la ilegalidad y consecuentemente la anulación de los actos administrativos sancionatorios emitidos por el FISDL, consistente en: *Inhabilitación para contratar con la Administración pública por un período de cinco años*, en contra de la sociedad antes mencionada.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 1-20-RA-SCA, fecha de la resolución: 13/03/2020*

## OPINIONES CONSULTIVAS

LA RESPUESTA A LA OPINIÓN SOLICITADA PONE FIN A LO PETICIONADO

*“D. Análisis del caso concreto.*

1. La impetrante social, citando al autor Ramón Parada [Derecho Administrativo t. II, 23ª. Ed., 2017, pg. 28], considera que nos encontramos frente a una verdadera *“resolución unilateral de un poder público en el ejercicio de potestades y funciones administrativas y mediante el que impone su voluntad sobre los derechos, libertades o intereses de otros sujetos públicos o privados, bajo el control de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa”*; es decir, es un acto administrativo impugnado ante el Tribunal *a quo*.

2. Por su parte, la Cámara justificó la improponibilidad de la demanda por considerar que el acto administrativo emitido por la DGII no se encuentra en las categorías descritas en el artículo 4 LJCA [actos definitivos y de trámite cualificado], al estimar que la naturaleza del acto es abstracta, pues contiene una opinión jurídica relacionada a la interpretación de la referida Dirección General respecto de una normativa, fundamentándose en la aplicación del artículo 26 CT. Y que dicha opinión, sólo podrá tomarse de referencia para la impugnación de actos administrativos concretos sujetos al control de la jurisdicción contencioso administrativo.

3. En virtud de lo anterior, es necesario analizar los efectos jurídicos de la llamada “opinión”, para luego determinar si nos encontramos ante un acto impugnabile ante la jurisdicción contencioso administrativo.

Así, lo pretendido por la apelante social al presentar su petición ante la DGII es que se le reconociera una situación jurídica, en aplicación de la jurisprudencia emanada de esta Sala, que en apariencia le otorga un derecho.

La respuesta que le brindó la DGII a la petición realizada, contiene el análisis jurídico realizado por esa oficina, en la cual concluyó que a pesar de la jurisprudencia emitida por este Tribunal le seguiría aplicando la tasa del trece por ciento (13%) de IVA, ***resultando la misma en una resolución que pone fin a lo peticionado.***”

#### EFFECTOS DE LA PETICIÓN

“Dicho acto afecta y/o limita la esfera jurídica de la demandante social, pues, por su medio, la Administración deniega el pretendido derecho que la contribuyente quería hacer valer, negando modificar las condiciones en que la autoridad tributaria habrá de proceder a fiscalizarla, y significa que, a las compras que la contribuyente efectúa a la proveedora de combustible para sus aeronaves, le seguirán aplicando la tasa del trece por ciento (13%) de IVA y no la del cero por ciento (0%) como había solicitado la administrada.

En ese sentido éste es un acto que afecta de forma concreta, individual y directa a la contribuyente social pues surte efecto sin necesidad de que se emita otro tipo de resolución; por lo tanto, esta decisión, por sí misma, impide que se pueda aplicar a las operaciones de compraventa de combustible de la administrada la tasa solicitada del cero por ciento (0%).

Por lo que, analizado los efectos del referido acto emitido por la DGII, se vislumbra que los mismos no se circunscriben al artículo 26 CT, pues las llamadas “consultas tributarias”, como lo relaciona la Cámara, al retomar jurisprudencia emitida por esta Sala [sentencia de las quince horas y cinco minutos del veintiocho de marzo de dos mil cinco, dictada en el proceso referencia 216-C-2011], permiten conocer a los ciudadanos “*de antemano el parecer de la Administración sobre cuestiones de interpretación o aplicación de las normas tributarias, a fin de adecuar su conducta en función de la respuesta brindada y planificar sus ac-*

*tuaciones en un sentido u otro, atendiendo a los efectos fiscales de su situación particular (...) De igual forma la respuesta a una consulta surte efectos hacia futuro. Por ello requiere que la presentación de la consulta se haga con antelación al hecho generador, pues solo de esa forma el contribuyente podrá ajustar su conducta a la respuesta brindada (...)*, y en el presente caso, como se ha relacionado *supra* nos encontramos ante un acto por medio del cual la DGII ha decidido no aplicar el criterio pronunciado por esta Sala en el proceso referencia 359-2014, ante la petición expresa de la demandante que bajo el principio de seguridad jurídica le fuera aplicado el mismo.

El efecto de la petición realizada **no es conocer de antemano el parecer de la DGII ante cuestiones de aplicación de una ley tributaria, para adecuar su conducta a futuro**, pues a la fecha el hecho generador se está produciendo, y como efecto se está pagando el trece por ciento (13%) de IVA por las compras aludidas. Lo que confirma que no estamos en presencia de una consulta tributaria [artículo 26 CT].”

PETICIONES QUE NO TIENEN MÁS TRÁMITE QUE LA PRESENTACIÓN DEL ESCRITO SE ENCUENTRAN CONTEMPLADAS EN LA LPA

“4. Es pertinente retomar el inciso segundo del artículo 163 LPA, que señala: *“no se derogan los procedimientos administrativos en materia tributaria y aduanal... los cuales se regirán por lo dispuesto en su ley especial. En todo lo no previsto se aplicará lo establecido en esta Ley”*.

Tal disposición se torna relevante en tanto se ha determinado que el acto impugnado no se adecúa a la consulta según se regula en el artículo 26 CT, ni se enmarca en alguno de los otros trámites o procedimientos administrativos en materia tributaria de aquéllos regulados en la legislación especial de la materia.

Por lo antecedente la petición realizada por AVIANCA, Sucursal El Salvador, tiene su fundamento principal en el artículo 18 de la Constitución que contiene el derecho de petición y respuesta.

El derecho constitucional a peticionar se ha regulado también en la Ley de Procedimientos Administrativos, que es aplicable supletoriamente a todos los trámites en materia tributaria siempre y cuando éstos no tengan regulación en su ley especial.

En ese sentido, el artículo 16 número 6 LPA otorga a los administrados, entre otros derechos, el derecho *“A presentar quejas, sugerencias y reclamaciones ante la Administración Pública. Los ciudadanos también tendrán derecho a presentar recursos contra actos o resoluciones de la Administración Pública, de acuerdo con el ordenamiento jurídico.”*

El derecho antes señalado se divide en dos: (1) el de presentar quejas, sugerencias y reclamaciones, que no tiene mayor limitación que el que impongan las leyes mediante prohibiciones o límites y (2) el de recurrir, que es más restringido, pues sólo se puede acceder a los recursos conforme se encuentren reglados en el ordenamiento jurídico.

Las peticiones que no tienen más trámite que la presentación del escrito ya se encuentran contempladas en la LPA que se refiere a ellas en el artículo 89 inciso 3 *“Tratándose de solicitudes en las que la Administración deba resolver la petición, sin más trámite que la presentación del escrito que la contiene, el plazo máximo para resolver será de veinte días.”*

En ese sentido, la contribuyente social se encontraba habilitada para presentar su reclamación – la de que se aplicara jurisprudencia que considera favorable en un procedimiento de fiscalización en el cual no se están siguiendo los lineamientos que la administrada pide – y tenía derecho a que se le resolviese la misma en algún sentido, dentro de un plazo determinado por la ley y sin mayor trámite que el de simplemente responder a su pretensión.

Ahora bien, la Administración Tributaria contestó lo pedido y lo denegó, por tal razón se sostiene que, con dicha resolución se agotó totalmente el procedimiento administrativo para realizar una petición y fue resuelto **mediante un acto definitivo**.

Ante dicha resolución cabe determinar si correspondía alguna impugnación administrativa o si el acto por sí mismo agotaba la vía administrativa.

En el artículo 76 LPA se dispuso: *“Contra la resolución que rechace una petición o su ampliación, podrá interponerse recurso de apelación”* por lo que, en principio, pudiere considerarse que existe la posibilidad de recurrir en sede administrativa; sin embargo, deben considerarse otros preceptos que permitirán elucidar de mejor manera este punto.

El artículo 131 LPA, indica que se entenderá agotada la vía administrativa, según el caso, con el acto que pone fin al procedimiento respectivo o con el acto que resuelva el recurso de apelación, independientemente de que el mismo deba ser conocido por el superior jerárquico o por otro órgano previsto por el legislador, o con el que resuelva cualquier medio impugnativo que inicialmente deba resolver el superior jerárquico, cuando dichos recursos sean previstos en las leyes especiales.

Según el artículo 134 LPA, los actos definitivos que ponen fin al procedimiento, siempre que no agoten la vía administrativa y los actos de trámite cualificados establecidos previamente, pueden ser impugnados mediante el recurso de apelación *ante el superior jerárquico* de quién hubiera dictado el acto o *ante el órgano que la ley determine*.

Al aplicar el procedimiento, brevemente descrito, señalado *supra*, al caso en concreto, tenemos que AVIANCA, Sucursal El Salvador, inició a solicitud de parte, con base en sentencia emitida por esta Sala en el proceso referencia 359-2014, la petición que se le reconociera por parte de la DGII *“que en la facturación que emita la petrolera Puma El Salvador, S.A. de C.V. ... por la compra de combustible cargado a las aeronaves dentro de las instalaciones del Recinto Fiscal del AIES, se facture como hecho generador sujeto a la Tasa del 0% [de IVA]”*; asimismo, que en caso de una resolución favorable de parte de la DGII, la misma surtiera *“efectos a partir del siguiente día que dicha resolución sea notificada”*; y

solicitó por último, que el cambio de tasa le fuera comunicado a su “*proveedor de combustible para aeronaves*”. Dichas peticiones, como fue expuesto previamente fueron rechazadas por la DGII.

Por lo que, con base en los artículos 76 y 123 LPA, le quedaba la libertad de recurrir la misma, vía administrativa, por medio de recurso de apelación, siempre y cuando el acto en estudio fuese definitivo o un acto de trámite cualificado.

En razón de esta última premisa, y teniendo en cuenta los razonamientos que se han venido desarrollando, podemos colegir que el acto impugnado, **es un acto administrativo definitivo**, que causa un daño irreparable en perjuicio de la sociedad demandante.

La afirmación realizada, se sustenta además en que el referido acto **no se ha dictado en el curso de un procedimiento administrativo** a efecto de darle impulso y/o preparar un acto definitivo con que concluya un procedimiento, pues como se ha señalado la contestación brindada por la DGII genera efectos jurídicos individuales directos e instantáneos con relación al destinatario del acto, derivándose así, en un agravio real y efectivo sufrido como consecuencia del acto impugnado.

Siendo que no es necesario “esperar” a que se dicte una resolución final dentro de un procedimiento administrativo, para recurrir e impugnar el referido acto, descartando así que nos encontramos ante un acto de trámite, como la Cámara lo ha pretendido hacer ver en auto definitivo donde se declara la improponibilidad de la pretensión relativa a la ilegalidad y la consecuente anulación de la resolución emanada de la administración tributaria.

Ahora bien, como se aludió el artículo 134 LPA regula que contra los “actos definitivos que ponen fin al procedimiento, siempre que no agoten la vía administrativa...[procederá] *recurso de apelación ante el superior jerárquico de quien hubiere dictado el acto*”.

Para la LPA, se entiende por agotada la vía administrativa, según el caso, “con el acto que pone fin al procedimiento respectivo o con el acto que resuelva el recurso de apelación, independientemente que el mismo deba ser conocido por el superior jerárquico o por otro órgano previsto por el legislador” [artículo 131].

La Ley Orgánica de la DGII [LODGII] no establece *ningún superior jerárquico al Director General* [funcionario emisor del acto en estudio], siendo así que no existe órgano o funcionario que pueda dirimir recursos administrativos contra actuaciones de dicha Dirección General, como la presente, por ser considerada ésta -conforme lo regulado en el artículo 2 de la LODGII- como un **organismo de carácter técnico independiente**, adscrito funcionalmente al Ministerio de Hacienda **pero no en una relación jerárquica**.

En consecuencia, la legislación no designa a un funcionario jerárquicamente superior para ningún efecto, incluido el de resolver recursos contra las decisiones de dicho organismo.”

TAIIA TIENE COMPETENCIA PARA RESOLVER EL RECURSO DE APELACIÓN CONTRA LAS RESOLUCIONES DEFINITIVAS QUE SE EMITAN POR LA DGII, RESPECTO DE LAS LIQUIDACIONES DE OFICIO DE IMPUESTOS Y DE IMPOSICIÓN DE MULTAS

“La otra posibilidad es que el recurso pudiere ser conocido por *“otro órgano previsto por el legislador”*. La ley ha determinado una entidad pública a la que ha denominado Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas – TAIIA – sin embargo, tal cuerpo colegiado tiene limitada su competencia en el artículo 1, inciso 1 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas:

*“El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas será el órgano administrativo competente para conocer de los recursos de apelación que interpongan los sujetos pasivos contra las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de tributos e imposición de sanciones que emita la Dirección General de Impuestos Internos. Además, tiene competencia para conocer el recurso de apelación de las resoluciones definitivas que emita la Dirección General de Aduanas en materia de liquidación de oficio de tributos, imposición de sanciones, valoración aduanera, clasificación arancelaria y origen de las mercancías.”*

Esto significa que el referido Tribunal únicamente tiene competencia para resolver el recurso de apelación contra las resoluciones definitivas que se emitan por la DGII respecto de las liquidaciones de oficio de impuestos y de imposición de multas.”

#### LA OPINIÓN EMITIDA POR LA DGII AGOTA LA VÍA ADMINISTRATIVA

“Por lo que, en atención a las consideraciones anteriores, podemos afirmar que la DGII no ostenta expresamente por ley de un superior jerárquico que pueda conocer en apelación de posibles recursos en resoluciones como la de caso de autos, en donde dado los efectos jurídicos que han sido señalados, se pone fin al procedimiento iniciado por AVIANCA, Sucursal El Salvador y que dicho acto tampoco puede ser impugnado ante el TAIIA.

En ese sentido, el acto mismo agotó la vía administrativa, ante la imposibilidad material de recurrir en apelación, quedando así facultada la contribuyente para impugnar en la vía judicial, ante la Cámara de lo Contencioso Administrativo el acto denominado *“Opinión sobre la procedencia o no, de aplicar la tasa del 0% del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por la compra de combustible para aeronaves”*, conforme a lo establecido en el artículo 4 LJCA.

Dicho esto, vale aclarar que un acto administrativo no se puede calificar por su forma, tema o artículos citados por los intervinientes, es labor del juzgador calificar los mismos por los efectos jurídicos que causan. Se trae a cuenta lo anterior, en razón que se observa que tanto en la petición realizada por la sociedad

actora, como en la respuesta dada por la DGII, no se citó el artículo 26 CT, ha sido hasta en la demanda presentada ante la Cámara que se hace relación al mencionado artículo, y con base en ello se observa que el Tribunal *a quo* aplica automáticamente los conceptos de ley, obviando por un lado el análisis de los efectos jurídicos, la trascendencia en la esfera jurídica del contribuyente, y la verdadera naturaleza del acto *per se*.

Consecuentemente, lo resuelto por la Cámara resulta erróneo, y no se justifica su decisión.”

ACTO ADMINISTRATIVO DE OPINIÓN CONSULTIVA SE CONSIDERA COMO ACTO DE TRÁMITE CUALIFICADO, CON CARÁCTER DE VINCULANTE PARA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, POR LO QUE PODRÍA HABERSE ADMITIDO LA DEMANDA

“5. Aunque ya se ha determinado la naturaleza del acto impugnado como una petición autónoma cuya resolución es un acto definitivo, se hace la acotación de que, incluso si la solicitud del contribuyente diese lugar a una opinión cuyas características se adecuasen plenamente al acto regulado en el artículo 26 CT, tal como la Cámara lo interpretó [es decir, como un acto administrativo *de trámite* no cualificado], es pertinente traer a colación como mera ilustración el derecho comparado, con relación al carácter de los informes u opiniones vinculantes que se dicten en un procedimiento administrativo que concluya con un acto definitivo, en el cual este último se funde o sustente en esos informes u opiniones vinculantes.

En sentencia número 23/2015 de fecha veintidós de enero de dos mil quince, dictada por el Juzgado Contencioso-Administrativo número 3 de Palma de Mallorca, se cita: “*Un informe, como regla general no es un acto decisorio: sólo sirve para ilustrar la decisión final (pudiendo el órgano que resuelve apartarse del informe). Por excepción, sí pueden tener un alcance decisorio alguno de los llamados “informes vinculantes”. En estos casos, lo que exterioriza el informe vinculante es una competencia compartida en cuya virtud algunos elementos del acto definitivo (o incluso la posibilidad de dictar dicho acto) se predeterminan por el órgano informante; el cual, en esta medida, participa en la decisión final. A propósito de lo razonado, merecen tenidas en cuenta las Sentencias del Tribunal Constitucional (103/1989 y 149/1991), en las que se encuentra la siguiente doctrina: “Este Tribunal ya ha tenido ocasión de referirse a la técnica el informe vinculante (...). La exigencia de un informe de esta naturaleza convierte, de hecho, la aprobación final del plan o proyecto en un acto complejo en el que han de concurrir dos voluntades distintas y esa concurrencia necesaria sólo es constitucionalmente admisible cuando ambas voluntades resuelven sobre asuntos de su propia competencia”. En definitiva, determinados Informes vinculantes pueden llegar a decidir directa o indirectamente el fondo del asunto, por lo que en tal caso serán recurribles separadamente tanto en vía administrativa como contencioso-administrativa (...)*”.

De lo anterior, se puede extraer que cuando por medio de una ley, se le da el carácter de vinculante a las opiniones, respuestas a consultas, o informes, que son un “eslabón” en la cadena de actos que integran el procedimiento administrativo y tienen por finalidad común la preparación del acto definitivo con el que concluye dicho procedimiento, **éstos serán considerados como actos de trámite cualificados impugnables de manera autónoma** de los actos definitivos, pues deciden “*anticipadamente el asunto de que se trata*”.

En ese orden de ideas, esta Sala considera **que bajo la interpretación que el Tribunal a quo le otorgó al acto administrativo** emanado por la DGII –el mismo se considera como acto administrativo de trámite cualificado–, este tendría carácter de “vinculante” para la administración tributaria [conforme al artículo 26 CT]; por lo que, dicho Tribunal **perfectamente podría haber admitido la demanda**.

#### *E. Conclusión.*

Con fundamento en las estimaciones de derecho realizadas *supra*, esta Sala concluye que la Cámara interpretó erróneamente los artículos 4 LJCA, y 26 CT al considerar, como fundamento de la improponibilidad de la demanda de la primera instancia, que la respuesta emitida por la DGII era un acto de juicio, no susceptible de impugnación ante la jurisdicción contencioso administrativo, por no constituir un acto administrativo definitivo o de trámite cualificado, dada la naturaleza del acto que “*se pretende impugnar es abstracta, pues contiene una opinión jurídica relacionada a la interpretación de la DGII respecto de una normativa*”.

En consecuencia, esta Sala considera procedente revocar el auto definitivo venido en apelación, pronunciado por la Cámara de lo Contencioso Administrativo a las catorce horas treinta minutos del cinco de marzo de dos mil veinte, que declaró *in limine* la improponibilidad de la demanda por falta de presupuestos materiales, y así se declarará.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 18-20-RA-SCA, fecha de la resolución: 28/09/2020*

## PREJUDICIALIDAD

HACE REFERENCIA A CUESTIONES QUE TIENEN CONEXIÓN CON EL OBJETO PRINCIPAL DEL PROCESO, PERO CONSTITUYEN EL OBJETO DE OTRO

“*i.* Con relación al presente punto de apelación, es imperativo aclarar que la *prejudicialidad* o *cuestión prejudicial*, hace referencia a aquellas cuestiones que tienen conexión con el objeto principal del proceso, pero que constituyen el objeto de otro.

Estas cuestiones, pueden constituir presupuestos o antecedentes del objeto principal del proceso, e influir en la solución jurídica que pueda dársele a éste;

por lo cual, será necesario que exista, previamente, una resolución respecto de las primeras, con la finalidad de evitar fallos contradictorios.

*ii.* La parte impetrante ha señalado que el Tribunal *a quo* debió haber aplicado el artículo 51 del CPCM, el cual refiere a la prejudicial civil o mercantil, y que literalmente señala que «[c]uando para resolver sobre el objeto del litigio **sea necesario decidir sobre alguna cuestión que, a su vez, constituye el objeto principal de otro proceso pendiente ante el mismo tribunal civil o mercantil o ante uno distinto, sino fuere posible la acumulación de autos, el tribunal, a petición de ambas partes o de una de ellas, oída la parte contraria en el término de tres días, podrá, mediante auto, decretarla suspensión del curso de las actuaciones, en el estado en que se hallen, hasta que finalice el proceso que tenga por objeto la cuestión prejudicial**» [el resaltado es nuestro]; y, el artículo 2 de la LJCA, que regula la extensión de la competencia, en el siguiente sentido: «La Jurisdicción Contencioso Administrativa podrá conocer de las cuestiones prejudiciales e incidentales no sujetas al Derecho Administrativo, pero relacionadas con el objeto del proceso contencioso administrativo, con excepción de las cuestiones de índole penal. [...] La decisión que se pronuncie no producirá efectos fuera del proceso judicial en que se dicte y no vinculará a la jurisdicción correspondiente.

De acuerdo con el artículo 51 del CPCM, y en sintonía con lo expuesto en el romano que antecede, la prejudicialidad supone la existencia de dos procesos, donde el objeto principal de uno constituye un presupuesto o antecedente de objeto principal del otro.

En tal sentido, la conexión entre los objetos de ambos procesos debe ser de tal entidad, que las resultas de uno, afecte las del otro; y, por ende, la decisión previa del primero sea necesaria para la resolución del segundo, a fin de evitar fallos contradictorios.

Por su parte, el artículo 2 de la LJCA, refiere que en virtud de la extensión de la competencia de los tribunales contencioso administrativo, éstos están facultados para conocer de las cuestiones prejudiciales que se planteen en el proceso contencioso administrativo.”

#### PROCEDENTE APLICAR LA PREJUDICIALIDAD EN PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

*“iii.* De lo expresado por las partes, y de lo probado en primera instancia, debe puntualizarse que la prejudicialidad fue alegada, por la parte ahora apelante, en la etapa de audiencia y apertura a pruebas del procedimiento administrativo de determinación oficiosa de tributos, y no en el proceso contencioso administrativo promovido ante la Cámara.

Así, en primera instancia se tuvo por acreditado que la impetrante, en sede administrativa, invocó la existencia de un proceso contencioso administrativo tramitado ante esta Sala, bajo el expediente con número de referencia 106-2016, mismo que se encuentra en estado de dictar sentencia.

En el mencionado proceso judicial, se ha impugnado la legalidad de la resolución \*\*\*\*\*, pronunciada por la DGA el cuatro de noviembre de dos mil catorce, en la cual declaró como no originarias de la República de Guatemala las mercancías exportadas por Grasas y Aceites, Sociedad Anónima, o Naturaceites, Sociedad Anónima, consistentes en *aceites para el consumo humano*, declaradas bajo las fracciones arancelarias 1507.90.00, 1511.90.90 y 1516.20.90 del SAC, gozando de trato arancelario preferencial.

En la sentencia apelada se dejó establecida la relación que existe entre el acto administrativo impugnado en el proceso contencioso 106-2016, tramitado ante esta sede judicial, y la resolución número \*\*\*/16/DJCA/DPJ/38, que determinó derechos e impuestos por las importaciones realizadas por la impetrante. En ese sentido, lo medular en el presente asunto será, establecer si es posible aplicar la figura de la prejudicialidad en el procedimiento administrativo de liquidación oficiosa de tributos.

“*iv.* Tal como lo ha apuntado la Cámara, en la LSA, normativa que rige el procedimiento administrativo de determinación oficiosa de derechos e impuestos aduaneros, no se prevé la figura de la prejudicialidad y/o su aplicación como causa de suspensión del mencionado procedimiento.

En el presente caso, es necesario determinar en primer término, si la figura de la prejudicialidad, como *principio del derecho procesal*, es susceptible de aplicación en el procedimiento administrativo; y, al respecto, la Sala de lo Constitucional de esta Corte ha sostenido que «...*la noción de proceso está dotada de unidad sustancial, y es predicable de toda actuación en que se plasma el ejercicio de cada una de las funciones del Estado. [...] De este modo, en el procedimiento administrativo se emplean y aplican una serie de principios y conceptos propios del Derecho Procesal –capacidad, legitimación, postulación, prueba, recurso, etc.– y su contenido es aplicable no por analogía, sino por derecho propio en virtud de la unidad sustancial con la que se reviste la teoría del proceso. Por lo tanto, ya ejerza el Estado la función jurisdiccional ya sea la administrativa, la idea de proceso y de los institutos que lo comprenden son de común aplicación*» [sentencia de las nueve horas del ocho de diciembre de dos mil seis, inconstitucionalidad 19-2006 -el resaltado es nuestro-]. Partiendo del anterior criterio, se considera pertinente traer a colación -de manera ejemplificativa-, la posibilidad de la aplicación de la prejudicialidad en procedimientos administrativos similares al de determinación de tributos aduaneros, como es el caso del *procedimiento de determinación de tributos internos*, previsto en el Código Tributario.

En dicho cuerpo normativo, se prevé que, en atención al principio de prejudicialidad, «... *la administración tributaria cuando en el ejercicio de la facultad de fiscalización, tenga conocimiento del cometimiento de delitos de defraudación al fisco [...] se abstendrá de continuar con el procedimiento administrativo, elaborará el informe respectivo y comunicará dicha situación a la Fiscalía General*

de la República, para que ésta inicie la investigación del delito y ejerza la acción judicial respectiva» [artículo 23 inciso tercero].

Asimismo, dicho código establece que «... [e]n los casos que sean enviados a la Fiscalía General de la República para que se investigue la existencia de delitos de defraudación al fisco el cómputo del plazo de la caducidad a que se refiere este artículo, se suspenderá desde la fecha en que la Administración Tributaria presente la denuncia ante la Fiscalía General de la República, reiniciando el cómputo de tres o cinco años según corresponda del plazo de caducidad, el día de la notificación de la resolución que pone fin al proceso en materia penal» [artículo 175 inciso segundo parte final del CT].”

NO CONTRADICE LAS NORMAS PROCEDIMENTALES DE LA LEY DE SIMPLIFICACIÓN ADUANERA, SINO QUE VENDRÍA A COMPLEMENTAR EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

“v. Acotado lo anterior, esta Sala ha de considerar, que es procedente la aplicación de la figura de la prejudicialidad en los procedimientos administrativos, pues ésta no es privativa del proceso judicial, independientemente de que la misma esté o no estipulada en la normativa específica aplicable.

Este Tribunal es consciente que de conformidad al artículo 2 del Código Tributario, dicho cuerpo normativo es aplicable a relaciones jurídico tributarias que se originan en virtud de los tributos establecidos por parte del Estado, con excepción a las instituidas en la legislación aduaneras y municipal.

Sin embargo, atendiendo al carácter instrumental del procedimiento administrativo, así como de sus instituciones, que como lo ha sostenido la Sala de lo Constitucional en la sentencia citada *supra*, **su contenido es aplicable no por analogía, sino por derecho propio en virtud de la unidad sustancial con la que se reviste la teoría del proceso**, esta Sala estima procedente trasladar al procedimiento administrativo de liquidación oficiosa de tributos aduaneros, el principio de *prejudicialidad* que prima en el procedimiento administrativo aplicable a los tributos internos; pues éste, a diferencia de la *prejudicialidad civil y mercantil* prevista para los procesos civiles y mercantiles en el artículo 51 del CPCM, se asemeja más al procedimiento administrativo de determinación de derechos e impuestos aduaneros, pues refiere a la **prejudicialidad y sus efectos** en un procedimiento iniciado en virtud de una potestad administrativa.

Se resalta también, que el principio de prejudicialidad no contradice las normas procedimentales de la LSA, sino que vendría a complementar el procedimiento administrativo previsto en artículo 17 de dicha ley; y para el mismo cometido, no se obviará la exigencia de los requisitos para su aplicación, como: 1) la existencia de un proceso judicial pendiente, y de un procedimiento administrativo de determinación oficiosa de derechos e impuestos aduaneros en trámite; 2) que entre el objeto principal del proceso judicial pendiente y el objeto del procedimiento administrativo en trámite, exista una conexión; y, 3) que dicha conexión

sea de tal entidad, que la decisión a emitirse en el proceso judicial afecte positiva o negativamente a la decisión o resolución final que ha de emitirse en el procedimiento administrativo, y haga necesario -por ende- que se resuelva previamente el proceso judicial. [...]

Con base en lo anterior, se recalca que el procedimiento de liquidación, se inició en virtud del resultado obtenido en la fiscalización efectuada a Unilever de Centroamérica, S.A. de C.V., el cual arrojó como resultado el posible incumplimiento de sus obligaciones aduaneras tributarias, con fundamento en un acto administrativo dictado previamente por la DGA, en el que declaró *no originarias de la República de Guatemala y denegó el libre comercio con preferencia arancelara* [\*\*\*\*\*], a mercancías que la mencionada sociedad internó en el período comprendido del uno de enero de dos mil trece al treinta y uno de marzo de dos mil catorce.

Tal como se mencionó anteriormente, la resolución \*\*\*\*\* se impugnó ante esta sede judicial; en consecuencia, la eventual resolución definitiva que esta Sala emita en el proceso contencioso administrativo 106-2016 incidirá de alguna manera en el acto administrativo que se dicte en la liquidación de tributos, puesto que el acto administrativo relacionado es único fundamento sobre el cual la Administración efectuó la liquidación antedicha.

Por lo anterior, esta Sala considera que se cumplen los requisitos de procedencia de la figura de la prejudicialidad.”

EN VIRTUD DEL PRINCIPIO DE PREJUDICIALIDAD, LA ADMINISTRACIÓN DEBE ABSTENERSE DE CONTINUAR CON EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

“Este último procedimiento, se inicia en virtud de las facultades que legalmente le corresponde a la DGA; o, dicho en otras palabras, el ejercicio de la facultad de fiscalización no está supeditada a la ejecución de acto administrativo alguno que lo ordene, por lo que es insostenible considerar que debido a la presunción de validez, eficacia y ejecutividad de la resolución final del procedimiento de verificación, sea inaplicable el *principio de prejudicialidad* y por ende la suspensión del procedimiento administrativo.

En virtud del principio de prejudicialidad, la Administración debe abstenerse de continuar con el procedimiento administrativo; es decir, lo que se suspende es el procedimiento administrativo y no los efectos de un acto administrativo, pues este último, tal como se explicó en la sentencia apelada y fue sostenido por las partes apeladas, goza de la presunción de validez, eficacia y ejecutoriedad, y sus efectos pueden ser suspendidos únicamente cuando medie una medida cautelar decretada por la jurisdicción.

Esta diferenciación se hace notable cuando, por ejemplo, Administración aduanera, en uso de su facultad fiscalizadora, independientemente de la existencia o inexistencia de una resolución final de verificación de origen, puede

iniciar el control aduanero a *posteriori* [por ejemplo en los casos de clasificación arancelaria].

Ello reafirma el hecho de que las resoluciones de verificación de origen, para los efectos se limita a *declarar un determinado estado de cosas* [para efectos de la liquidación de derechos e impuestos]; asimismo, que la fiscalización y liquidación de tributos al importador, es un procedimiento que se inicia en virtud del ejercicio de las facultades legales otorgadas a la DGA, y que éste no es un procedimiento de ejecución de la resolución de verificación de origen.”

FALLO QUE SE DICTE EN SEDE JUDICIAL INCIDIRÁ DE FORMA DIRECTA EN LA RESOLUCIÓN QUE CONSTITUYE UN ANTECEDENTE O PRESUPUESTO DE LA DETERMINACIÓN DE TRIBUTOS

“*viii.* En conclusión, al cuestionarse la legalidad de la resolución \*\*\*\*\* , que constituye un antecedente o presupuesto de la determinación de tributos efectuada a la ahora apelante, el fallo que se dicte en esta sede judicial incidirá de forma directa en el resultado que pueda obtenerse en el mencionado procedimiento, y -eventualmente- pudiera volver nugatoria la resolución final [determinación de tributos] que se dicte.

Por ello se afirma que, ante la posibilidad que exista una resolución judicial y un acto administrativo contradictorios, es procedente la aplicación de la figura de la prejudicialidad y consecuente suspensión del procedimiento administrativo.

En tal sentido, esta Sala considera que, en el presente caso, concurren los requisitos de procedencia de la figura de la prejudicialidad alegada en el procedimiento administrativo de liquidación oficios de derechos e impuestos; por lo tanto, se deberá estimar el motivo de apelación planteado, en el fallo de esta sentencia.”

“El artículo 517 del CPCM establece que si el tribunal de alzada «...*al revisar [...] las razones de derecho aplicadas [en la sentencia recurrida] [...] observara alguna infracción revocará la sentencia y resolverá sobre la cuestión o cuestiones que fueran objeto del proceso*».

Con base en dicha disposición normativa, esta Sala, como tribunal de la segunda instancia, se encuentra habilitada para emitir la sentencia que conforme a derecho corresponde, en el caso de mérito; esto es, resolver el objeto del proceso y determinar la existencia de algún vicio que afecte la validez de los actos administrativos impugnados en la primera instancia, *pero exclusivamente sobre la base de la prejudicialidad que se ha estimado procedente, en los términos expuestos en los apartados precedentes.*

No debe perderse de vista que, ante las infracciones sobre alguna de las facetas del juicio de fondo, cuando sea posible acceder al análisis de este último, la declaración con lugar del motivo consiguiente llevará al órgano de apelación a ejercitar una jurisdicción tanto *negativa* anulando los pronuncia-

mientos inválidos, como subsiguientemente *positiva*, estatuyendo de nuevo sobre el fondo de la primera instancia [total o parcialmente, según el alcance del motivo].

Ciertamente, “revisar” no es lo único que se le pide al tribunal *ad quem*, sino, también, resolver el recurso, y esto último puede traer consigo que, **de prosperar alguno de los motivos del recurso por causas inherentes a defectos en el juicio de fondo del órgano a quo, el tribunal de apelación sea colocado en la tesitura de resolver de nuevo sobre el mérito controvertido.** En esta misma medida, ejercitando ya no jurisdicción negativa [*anulación*] sino positiva [*segundo enjuiciamiento de la controversia*], el tribunal de alzada ha de pronunciarse de nuevo respecto de la pretensión, tal como ésta se formuló ante el juez de la primera instancia, y con facultades idénticas a las desplegadas por este último. **Pero ello como consecuencia de la previa declaración con lugar del recurso y por la expresa orden legislativa [artículo 517 del CPCM] de que no exista reenvío al inferior,** no porque el objeto de la apelación consista en plantear ante el tribunal *ad quem* lo mismo que lo defendido en la primera instancia, pues no es así; sino por la naturaleza y lógica misma del motivo de la apelación relativo a la “revisión del derecho aplicado para resolver las cuestiones objeto del debate”.

Así, es un absurdo considerar que el tribunal superior: determine un error en la aplicación del derecho; establezca la correcta interpretación y aplicación del mismo; constate la vulneración del derecho sustantivo de la parte recurrente; y, contrario a la tutela judicial que lógicamente se avista, se limite a anular la sentencia recurrida y a hacer un inútil, ineficaz y dilatorio reenvío al tribunal de la primera instancia. Precisamente, por esto el mencionado artículo 517 del CPCM estatuye la obligación, **coherente con los principios de protección jurisdiccional, legalidad, concentración, dirección y ordenación del proceso y obligación de resolver,** relativa a decidir «... sobre la cuestión o cuestiones que fueran objeto del proceso».

DECLARADA LA PREJUDICIALIDAD, NO SOLAMENTE SE DEBE ANULAR LA SENTENCIA APELADA, DEBE REVISAR EL DERECHO APLICADO, DETERMINAR SU CORRECTA APLICACIÓN Y, EN ÚLTIMA INSTANCIA, RESOLVER SOBRE LA CUESTIÓN QUE ES OBJETO DEL PROCESO

“En este sentido, habiendo determinado, esta Sala, la correcta aplicación de la figura de la prejudicialidad a la situación planteada por la parte actora, el efecto de esta decisión no se debe circunscribir, únicamente, a revocar la sentencia emitida por la Cámara de lo Contencioso Administrativo. Por el contrario, los argumentos jurídicos que sostienen la decisión de esta Sala, en cuanto a la aplicación de la mencionada figura jurídica, constituyen una razón de derecho fundamental para anular los actos administrativos impugnados en la primera instancia, emitidos por la DGA y el TAIIA, puesto que su emisión implicó no dar

cabida o suprimir, *contra derecho*, a obligatoria prejudicialidad que operaba en el presente caso, a favor de la demandante.

Siendo exigible la suspensión del procedimiento administrativo de liquidación oficiosa de tributos seguido contra Unilever de Centroamérica, S.A. de C.V., por virtud de la alegada *prejudicialidad*, resulta que todos los actos administrativos de trámite, y el definitivo, posteriores a dicha alegación, carecen de validez. De ahí que la actuación impugnada, por virtud de la eficacia de la prejudicialidad, que ampliamente ha sido justificada por esta Sala a lo largo de esta sentencia, torna ilegales los actos administrativos impugnados.

No debe perderse de vista que esta ilegalidad se origina en la procedencia de la prejudicialidad que fue sometida a revisión, vía recurso de apelación, ante esta Sala, tribunal que, de conformidad con el mencionado artículo 517 del CPCM, está facultado para revisar el derecho aplicado, determinar su correcta aplicación en el caso concreto y, en última instancia, resolver sobre la cuestión que es objeto del proceso.

En virtud de lo anterior, quedan anulados los actos administrativos impugnados ante la Cámara de lo Contencioso Administrativo y, por los efectos jurídicos derivados de la prejudicialidad que esta Sala estima procedente, también todas las actuaciones realizadas por la DGA que fueron posteriores a la interposición del escrito, en sede administrativo, mediante el cual la parte actora alegó tal figura jurídica.

Consecuentemente, la DGA está en la obligación, luego de notificada esta sentencia, de emitir un acto administrativo que acoja, *formalmente* y dentro del procedimiento administrativo, la prejudicialidad alegada por la parte demandante, atendiendo los parámetros de derecho fijados por esta Sala en esta sentencia, tales como abstenerse de continuar el procedimiento administrativo de liquidación oficiosa de tributos y suspender el cómputo del plazo de caducidad al que hace referencia el artículo 17 inciso primero literal c) de la LSA, el cual se reiniciará el día de la notificación de la resolución que resuelva la cuestión prejudicial invocada.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 23-20-RA-SCA, fecha de la resolución: 05/11/2020*

## **PLAZO PARA INTERPONER LA DEMANDA**

COMIENZA A CORRER DESDE EL DÍA SIGUIENTE A LA NOTIFICACIÓN DEL ACTO QUE AGOTA LA VÍA ADMINISTRATIVA

“ii) Respecto al plazo para deducir pretensiones.

El artículo 25 de la LJCA dispone “*El plazo para deducir Pretensiones Contencioso Administrativas será: a) Sesenta días contados a partir del siguiente al de la notificación del acto que agota la vía administrativa (...)*”.

Para la presente pretensión el plazo comenzó a contar a partir del día siguiente al que se le notificó al demandante el Acuerdo Ejecutivo número \*\*\*.

Dicho acuerdo fue notificado el día dos de julio de dos mil diecinueve (folio 1 vuelto), es decir el plazo se cuenta a partir del día tres del mismo mes y año.

No obstante, es oportuno hacer notar que el demandante presentó aviso de demanda el día veinticinco de julio de dos mil diecinueve — según folio 5 del expediente de aviso de demanda referencia 4-19-AD-SCA—, por lo que el referido plazo fue suspendido durante la tramitación del citado aviso.

El conteo del término se volvió a retomar, a partir del día siguiente de la notificación de la resolución final del aviso de demanda.

Así la resolución final de la diligencia previa a la demanda de las ocho horas siete minutos del día dieciocho de septiembre de dos mil diecinueve, fue notificada al señor RG el día veinticuatro de septiembre de dos mil diecinueve (folio 62 del expediente de aviso de demanda referencia 4-19-AD-SCA), por lo que el plazo se reanuda a partir del día veinticinco de septiembre del mismo año.

Así de la revisión del expediente, y tomando en cuenta lo expresado, este Tribunal ha verificado que la demanda fue presentada dentro del tiempo estipulado en la ley.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 34-19-PC-SCA, fecha de la resolución: 10/07/2020*

## PLAZO

PERÍODO O LAPSO DE TIEMPO DENTRO DEL CUAL CIERTOS ACTOS PROCESALES HAN DE EJECUTARSE SEGÚN LO DISPONGA LA LEY, POR REGLA GENERAL ES PERENTORIO E IMPRORROGABLE

“En este sentido, es necesario realizar las siguientes consideraciones, respecto al plazo:

1. El tiempo desempeña un papel relevante en el ordenamiento jurídico; es uno de los elementos del que depende la adquisición o la pérdida del ejercicio de un derecho, el cumplimiento de una obligación, o el límite a la facultad de restricción de derechos legítimos por parte del Estado -entre otros-; esta idea tiene su fundamento en el principio de seguridad jurídica, pues con ello se trata de castigar la indolencia o dejadez de quien se retrasa en el ejercicio de su interés o pretensión durante un período determinado, de aquí la importancia y utilidad de reglas fijas y uniformes para la computación de los diversos plazos.

Se entiende que el plazo hace referencia al período o lapso de tiempo dentro del cual ciertos actos procesales han de ejecutarse según lo disponga la ley. En este ámbito, la regla general es que estos plazos son de carácter perentorios e improrrogables. Idea que se desarrolla expresamente en el artículo 119 de la LJCA, al prescribir: «[s]alvo cuando así se señale expresamente [v.gr. artículos 30 inciso 4° y 110 de la LJCA] y, los plazos que la presente Ley establece son pe-

*rentorios e improrrogables y comprenderán solamente los días hábiles»* (resaltado propio). Por esta razón, en el supuesto que una de las partes deje transcurrir el plazo sin haber realizado la actuación que en el mismo se hallaba previsto, se produce la preclusión procesal; lo cual no es más que la consecuencia jurídica que el legislador impone a las partes por su desidia al dejar trascurrir el momento procesal oportuno para actuar.”

#### SUPUESTOS POR LO QUE SE PUEDEN SUSPENDER LOS PLAZOS PROCESALES

“2. Si bien en derecho adjetivo, la regla general es la preclusión de las oportunidades procesales, la cual se verifica, con el simple paso del tiempo, esta regla admite matizaciones que tanto la doctrina como la ley prevén. Estas matizaciones, operan a partir de ciertos supuestos razonables que suspenden los plazos procesales, por motivos legítimos, como el *caso fortuito*, y *fuerza mayor*, que inhiben el cumplimiento en tiempo del deber u oportunidad procesal.

El caso fortuito se define como un acontecimiento natural inevitable que puede ser previsto -o no- por la persona obligada a un hacer, pero a pesar que lo haya previsto no lo puede evitar, y, además, le impide en forma absoluta el cumplimiento de lo que debe efectuar. Constituye una imposibilidad física insuperable.

Por su parte, la fuerza mayor, es el hecho, previsible o imprevisible, pero inevitable, que impide también, en forma absoluta, el cumplimiento de una obligación. En esta línea, el artículo 43 del Código Civil incorpora ambos conceptos, y establece que se llama fuerza mayor o caso fortuito al imprevisto que no es posible resistir. Así, concurre un *justo impedimento* para cumplir con una carga, cuando por una circunstancia extraordinaria resulta imposible hacer o cumplir con el deber pendiente, sin responsabilidad para el que debe realizar la conducta.”

#### LA CONFIGURACIÓN DEL JUSTO IMPEDIMENTO DENTRO DE UN PROCESO IMPIDE LEGÍTIMAMENTE EL CUMPLIMIENTO DE LOS PLAZOS PROCESALES, LOS CUALES SE SUSPENDEN, REANUDÁNDOSE SU CÓMPUTO EN EL MOMENTO EN CESA LA CAUSA DETERMINANTE

“Esta regla, también de tinte procesal, se encuentra regulada en el artículo 146 del CPCM el cual establece: *«[a]l impedido por justa causa no le corre plazo desde el momento en que se configura el impedimento y hasta su cese. Se considera justa causa la que provenga de fuerza mayor o de caso fortuito, que coloque a la parte en la imposibilidad de realizar el acto por sí»*.

Al respecto, en cuanto los plazos que deben correrle al justiciable, la Sala de lo Constitucional señaló: *«...es útil hacer notar que el C.Pr.C.M. establece una serie de mecanismos previstos para potenciar la intervención de las partes en el proceso. En ese orden, en el Libro Primero de dicho cuerpo normativo se con-*

*templan las disposiciones generales, es decir, las aplicables a los diferentes su-puestos ventilados en el proceso; dentro de las cuales se encuentra el “principio general de suspensión de plazos” (art. 146), que establece que al “impedido por justa causa no le corre plazo desde el momento en que se configura el impedimento hasta su cese”. Tal principio reconoce, precisamente, la posibilidad de que los plazos procesales se suspendan en virtud de un justo impedimento; plazos que se reanudarán cuando se haya superado dicho impedimento» [sentencia de inconstitucionalidad emitida en el proceso con referencia 48-2012, a las catorce horas con veinte minutos del día catorce de diciembre de dos mil doce].*

En conclusión, la configuración del justo impedimento dentro de un proceso, impide legítimamente el cumplimiento de los plazos procesales, los cuales se suspenden, reanudándose su cómputo en el momento en cesa la causa determinante.”

EL ADMINISTRADO NO DEBE RESULTAR PERJUDICADO EN EL EJERCICIO DE SUS ACCIONES LEGÍTIMAS, POR LAS DILACIONES PRODUCIDAS EXCLUSIVAMENTE POR EL JUZGADOR

“3. Desde esta perspectiva y conforme a la relevancia del presupuesto procesal del plazo en la acción contencioso administrativa, surge la importancia de trasladar los anteriores conceptos al caso en análisis. Para este cometido, es ineludible verificar lo acontecido en las diligencias administrativas y judiciales.

El presente proceso, se originó a partir de los siguientes actos administrativos emitidos por el IAIP: (a) resolución de las diez horas con cincuenta y dos minutos del catorce de enero de dos mil diecinueve, mediante la cual el IAIP ordenó: i) revocar la resolución del oficial de información de la municipalidad de Santa Tecla, emitida a las quince horas con treinta minutos del diecinueve de junio de dos mil dieciocho; y ii) que el titular de la municipalidad de Santa Tecla, a través de su oficial de información, entregara al señor MEMH el convenio suscrito entre New Smart, Sociedad de Economía Mixta de Capital Variable, y la municipalidad de Santa Tecla, con fecha veintitrés de septiembre de dos mil dieciséis; (b) resolución de las diez horas con cincuenta minutos del dieciocho de marzo de dos mil diecinueve, en la cual se declaró improponible el recurso interpuesto contra el acto relacionado en el literal anterior.

Por esta razón, la apoderada de la impetrante, inició proceso judicial para el control de la legalidad de los actos administrativos antes descritos, por medio de la demanda presentada en la Cámara de lo Contencioso Administrativo con sede en Santa Tecla, a las nueve horas con cincuenta y cuatro minutos del veinticuatro de mayo de dos mil diecinueve [según consta en hoja de presentación agregada a folio 4 frente del expediente procedente de la Cámara].

De conformidad a la demanda planteada, la Cámara de lo Contencioso Administrativo, mediante auto de las quince horas con diecinueve minutos del catorce de junio de dos mil diecinueve, advirtió que la procuradora de la parte actora «...

*se limita a establecer alegaciones de los hechos ocurridos en el procedimiento administrativo, sin hacer un desarrollo jurisprudencial y doctrinario de los principios que considera vulnerados por parte de la autoridad demandada (...) [y] la abogada omite realizar una fundamentación jurídica para el segundo de los actos impugnados (...) es necesario que la procuradora demandante exponga de manera concreta y desarrollada los motivos de ilegalidad de los actos impugnados que alega» [folio 30 del expediente de la Cámara].*

Así, el referido tribunal resolvió: «*se previene a la municipalidad de Santa Tecla, (...) subsane el requerimiento estipulado (...) [l]o anterior deberá cumplirlo en el plazo único e improrrogable de cinco días hábiles, contados a partir del siguiente al de la notificación...*» (mayúsculas y resaltado suprimido) [folio 30 vuelto del expediente de la Cámara]. Notificándole dicha resolución a la parte actora, a las doce horas con cincuenta y nueve minutos del veinte de agosto de dos mil diecinueve [folio 31 frente del expediente de la Cámara].

La demandante, por medio del escrito presentado ante la Cámara, a las quince horas con nueve minutos del veintisiete de agosto de dos mil diecinueve, pretendió evacuar las prevenciones efectuadas por dicho Tribunal.

Finalmente, la Cámara emitió la resolución cuya apelación se pretende ante esta Sala, a las once horas con cuarenta y dos minutos del tres de septiembre de dos mil diecinueve, declarando la inadmisibilidad de la demanda interpuesta por la parte actora. Esta resolución fue notificada el tres de enero de dos mil veinte [folio 37 frente del expediente de la Cámara].

4. Lo relevante del orden cronológico de las actuaciones jurisdiccionales descritas estriban en evidenciar que, en el desarrollo del proceso se verifican una serie de *dilaciones* atribuibles de forma directa a *la Cámara*.

Al respecto este Tribunal considera que: (a) al haber transcurrido más de *doscientos* días calendario desde la interposición de la demanda y la notificación de la declaratoria de inadmisibilidad de la misma; y (b) de aplicarse de manera aislada y formalista el artículo 35 inciso 6° de la LJCA en lo relativo a que la impetrante «*...podrá incoarse nuevamente la pretensión en caso de que no haya vencido el plazo correspondiente...*», se volvería ilusorio para el administrado, contar con una verdadera oportunidad material para volver a recurrir a la sede jurisdiccional ordinaria.

Lo anterior nos lleva a la única conclusión lógica y racional, que el administrado *no deber* resultar perjudicado en el ejercicio de sus acciones legítimas, por las dilaciones producidas exclusivamente por el juzgador [por más de *doscientos días*].”

LOS PLAZOS PREVISTOS EN LA LJCA, PARA ACTUACIONES JUDICIALES EN EXAMEN LIMINAR DE LA DEMANDA Y DILACIONES DEL JUZGADOR NO PUEDEN CONSIDERARSE COMO PARTE DEL PLAZO PARA INTERPOSICIÓN DE LA DEMANDA

“4.1. De conformidad al artículo 25 literal a) de la LJCA, el plazo de interposición de la demanda debe contabilizarse a partir del siguiente al de la

notificación del acto que agota la vía administrativa; en el presente caso, debía tomarse en cuenta el día en que se efectuó la notificación del segundo acto impugnado.

Pese a lo anterior, la Cámara en su resolución de las quince horas con diecinueve minutos del día catorce de junio de dos mil diecinueve razonó lo siguiente: «[d]e la revisión a la demanda incoada se afirma que el acto que agotó la vía administrativa fue emitido en fecha dieciocho de marzo del presente año; y al contabilizar el plazo desde su emisión a la presentación de la demanda se advierte que ésta ha sido planteada en tiempo» (resaltado propio) [folio 30 frente del expediente de la Cámara].

Sin perjuicio de lo advertido, se observa que la actora tampoco señaló en su demanda la fecha de notificación del acto que agotó la vía administrativa, ni consta materialmente en las copias de las resoluciones agregadas al expediente de la Cámara.

4.2. Precisado lo anterior, este Tribunal considera en el *sub júdice* que, los plazos previstos en la LJCA para las actuaciones judiciales en el examen liminar de la demanda, así como las dilaciones atribuibles al juzgador, no pueden considerarse como parte del plazo para la interposición de la demanda al que se refiere el artículo 25 de la LJCA, por constituirse ese tiempo como *indisponible* para el impetrante quien no puede accionar ante el sistema judicial, en virtud que, si bien la dilación del juzgador se considera [lamentablemente] un suceso previsible, éste en definitiva es *inevitable* para la actora; y por ello, no imputable a ésta.

Cabe decir que, la interpretación efectuada se encuentra en armonía con la protección jurisdiccional de la conservación y defensa de los derechos fundamentales establecidos en favor de toda persona, contenida en el artículo 2 de la Constitución; cuya finalidad se circunscribe en evitar razonadamente infracciones a los derechos concretos de los ciudadanos; para el caso, no es procedente una conclusión distinta, en virtud que la tardanza de las actuaciones del juzgador, puede ocasionar afectación para el ejercicio de su pretensión, limitando la incoación de una nueva demanda.

Respecto a la protección y la defensa de los derechos fundamentales, la Sala de lo Constitucional ha señalado: «...el derecho a la protección en la conservación y defensa de los derechos fundamentales establecidos en favor de toda persona -establecido en el art. 2 de la Cn.- presenta dos modalidades: i) la protección en la conservación de los derechos; y ii) la protección en la defensa de estos. A. La primera modalidad -la de conservación- implica el establecimiento de acciones o mecanismos para evitar que los derechos sean vulnerados, limitados o, en última instancia, extraídos inconstitucionalmente de la esfera jurídica de cada persona. Esta modalidad de protección incorpora un derecho a que el Estado impida razonablemente las posibles infracciones a los demás derechos materiales (...) Cuando a pesar de la implementación de la anterior modalidad se da una afectación de derechos constitucionales, entrará en juego el derecho a la protección en la defensa de estos. Dicha protección implica -en términos gene-

*rales- la creación de mecanismos idóneos para la reacción mediata o inmediata ante vulneraciones a los derechos integrantes de la esfera jurídica de las personas, ya fuera en sede jurisdiccional como en sede no jurisdiccional» [sentencia emitida en el proceso de amparo con referencia 178-2010, a las diez horas con treinta y un minutos del día dieciséis de noviembre de dos mil doce].”*

EL PRONUNCIAMIENTO JUDICIAL DE INADMISIBILIDAD DE LA DEMANDA NO SE ENCUENTRA COMPRENDIDO EN LOS SUPUESTOS DEL ARTÍCULO 112 DE LA LJCA

“5. En este orden, con miras a proveer una tutela judicial efectiva, y en aplicación del principio *pro actione*, para efectos de contabilizar *el plazo restante* para la interposición de la nueva pretensión [en caso de interponerse] la Cámara deberá aplicar el artículo 35 inciso 6° de la LJCA, computando el plazo efectivo con el que ha contado el administrado.

Así, una vez notificada la presente resolución a la parte apelante, esta podrá volver a accionar la jurisdicción competente, contando con el plazo *restante* de los sesenta días hábiles, el cual se calculará a partir de los días hábiles transcurridos entre: (i) el día siguiente al de la notificación del acto que agota la vía administrativa [deberá acreditar la impetrante la notificación del acto que agotó la vía administrativa] y la presentación de la demanda en la Cámara; más, (ii) el día siguiente al de la notificación de la resolución donde se ordenaron las prevenciones y la recepción del escrito con en el que la impetrante pretendió evacuar las mismas.

6. Por lo tanto, de conformidad a los argumentos expuestos *supra*, y habiéndose configurado en el *sub júdice* la causal de *justo impedimento*, esta Sala determina que la decisión emitida por *la Cámara*, y que el apelante pretende se controle vía apelación (a) no es una sentencia y (b) tampoco es un auto definitivo, toda vez que la parte actora puede formular su pretensión nuevamente.

En ese orden de ideas, se concluye que el pronunciamiento judicial de inadmisibilidad de la demanda, no se encuentra comprendido en los supuestos del artículo 112 de la LJCA, lo cual constituye un defecto de la pretensión recursiva, al carecer de uno de los requisitos esenciales para su trámite. En consecuencia, en aplicación del principio de taxatividad, se rechazará *“in limine”* el recurso interpuesto, por no ser apelable.

Asimismo, es preciso indicar, que si bien en el artículo 115 de la LJCA se regula la admisión o el rechazo del recurso [con su consecuente declaratoria de inadmisibilidad], solamente puede declararse inadmisibles por extemporáneo o por defectos de forma si no son subsanados previa prevención. En cambio, en el artículo 112 de la LJCA se regula la *procedencia* de la apelación, por lo que, si se incumple con el requisito de especificidad legal, la apelación será improcedente, y no inadmisibles.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 3-20-RA-SCA, fecha de la resolución: 27/01/2020*

## PRINCIPIO DE CULPABILIDAD

### CONSIDERACIONES JURISPRUDENCIALES

“El *ius puniendi* del Estado, en su manifestación particular se ve limitado [entre otros] al principio de responsabilidad o culpabilidad reconocido en el artículo 12 de la Constitución, que prescribe: «*[t]oda persona a quien se impute un delito, se presumirá inocente mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley y en juicio público, en el que se le aseguren todas las garantías necesarias para su defensa*», disposición que es aplicable no solo en el ámbito penal, sino además en el administrativo sancionador (sentencia de inc. 3-92 Ac. 6-92 de la Sala de lo Constitucional, doce horas del diecisiete de diciembre de mil novecientos noventa y dos).

En este sentido, la Sala de lo Constitucional respecto al principio de culpabilidad en materia administrativa sancionadora ha expresado que «*[e]l principio de culpabilidad en esta materia supone el destierro de las diversas formas de responsabilidad objetiva, y rescata la operatividad de dolo y la culpa como formas de responsabilidad. De igual forma, reconoce la máxima de una responsabilidad personal por hechos propios, y de forma correlativa un deber procesal de la Administración de evidenciar este aspecto subjetivo sin tener que utilizar presunciones legislativas de culpabilidad, es decir, que se veda la posibilidad de una aplicación automática de las sanciones únicamente en razón del resultado producido*» (sentencia de Inc. 18-2008 de Sala de lo Constitucional doce horas veinte minutos del veintinueve de abril de dos mil trece).

Cabe destacar que una de la sub-categorías o corolarios del principio de culpabilidad, es la *responsabilidad por el hecho* o *responsabilidad por la acción ilícita* como se denomina en la doctrina administrativa sancionadora.”

### EL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR DEBE RESPETAR EL PRINCIPIO DE CULPABILIDAD

“En este orden, conforme al principio de culpabilidad solamente responde el administrado por sus actos propios, de este modo, se repele la posibilidad de construir una responsabilidad objetiva o basada en la simple relación causal independiente de la voluntad del autor; es decir, se prohíbe establecer la responsabilidad a una persona en hecho punible, sin considerar la dirección de su voluntad, sino únicamente el resultado material a la que está unido causal o normativamente el hecho realizado por el sujeto.

De esta manera, en atención a las consideraciones esbozadas esta Sala ha sostenido: «*...queda excluido cualquier parámetro de responsabilidad objetiva en la relación del administrado frente a la Administración, pues ésta, para ejercer válidamente su potestad sancionatoria, requiere que la contravención al ordenamiento jurídico haya sido determinada por el elemento subjetivo en la conducta*

*del administrado. Es así, que la función de la Administración en un Estado de Derecho, es corregir el actuar de los administrados, no meramente infligir un castigo ante la inobservancia de la Ley, sino, la toma de medidas para la protección del interés general o de un conglomerado...» [sentencia 428-2011 de las doce horas cuarenta y cinco minutos del ocho de abril de dos mil diecinueve].*

En congruencia con lo expuesto, en el Derecho Administrativo Sancionador, debe respetarse el principio de culpabilidad, de tal suerte que el elemento indispensable para sancionar un actuar, es la determinación de la responsabilidad subjetiva.”

## ELEMENTOS CONFIGURATIVOS DEL DOLO

### “Análisis del caso

Cabe precisar, que es un hecho no controvertido la información falaz que contiene el documento suscrito por el señor NRLH en su calidad de supervisor de la ANDA; ello quedó evidenciado y admitido en sede administrativa y jurisdiccional. Por esta razón, en el presente caso, se evaluará si es posible establecer la imputación dolosa o culposa a Coto Escobar Asociados, al haber *invocado hechos que resultaron ser falsos para obtener la adjudicación de la contratación*; ello en razón de haber presentado en la oferta técnica un documento emitido por un tercero [supervisor de la ANDA] cuyo contenido era falso y que indicó como verdadero en la declaración jurada.

(a) Respecto de la figura del dolo, éste puede ser entendido, como el conocimiento y voluntad de realizar la conducta determinada en el tipo objetivo. En tal sentido es estimable sostener que la conducta dolosa, acontece cuando el sujeto activo del ilícito conoce el hecho, y además quiere su realización o cuando acepta tal realización previéndola como posible. Ciertamente el dolo, es un imperativo de la imputación subjetiva [cimentado en el principio de culpabilidad] dado que las consecuencias jurídicas de las infracciones, únicamente pueden imponerse, si la conducta ha sido cometida con dolo o con culpa.

En este marco, para que una acción sea dolosa, importa realizar la conducta tipificada en la norma, conociendo el sujeto lo que hace y queriendo además realizar lo que conoce; al respecto es preciso indicar que, el dolo se integra por dos elementos, uno de ellos es de carácter intelectual o cognitivo, y se vincula al conocimiento de la factualidad que percibe el sujeto, de ahí la caracterización de elemento *cognitivo*, el sujeto conoce la realidad que le rodea; es decir, conoce de manera correcta los hechos que ejecuta; el otro elemento es el denominado *volitivo* y ésta vinculado a la voluntad de hacer o no hacer, ambos elementos son imprescindibles para que pueda hablarse de una conducta dolosa, debe ser querida y conocida, desde la realidad que percibe el agente de la infracción.

En conclusión, cabe decir que, en cuanto a los elementos configurativos del dolo, [de manera general] éstos pueden ser resumidos en:

(i) El denominado elemento *cognitivo*, momento intelectual del dolo que comprende: (a) el conocimiento de todas las circunstancias del hecho; (b) la previsibilidad del desarrollo del evento que se ejecutó, incluida la causalidad; y (c) el conocimiento del resultado.

(ii) El elemento *volitivo*, además del conocimiento de la situación de hecho, debe obrar con la voluntad de querer realizar la conducta prohibida por el tipo, o de incumplir el mandato que impone; este elemento, no es circunstancial en el aspecto constructivo de la tipificación subjetiva, sino que es trascendental en la configuración del dolo, porque a partir de la concurrencia del llamado elemento *volitivo*, es posible entender que para configurar al dolo, no es suficiente el conocimiento del hecho, es decir de los elementos del tipo, y de la precisión de su desarrollo, sino que es necesario que el sujeto decida cometer el hecho.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 1-20-RA-SCA, fecha de la resolución: 13/03/2020*

## PRIVATIZACIÓN DE LA BANCA

### CAMBIOS EN ESTRUCTURA Y FUNCIONAMIENTO DE LA REGULACIÓN LEGAL DE LA BANCA NACIONAL

“Al respecto, conviene precisar que la regulación legal de la banca nacional ha experimentado importantes cambios en su estructura y funcionamiento. Así, en el año de mil novecientos ochenta, conforme a la Ley de Nacionalización de las Instituciones de Crédito y de las Asociaciones de Ahorro y Préstamo, el Estado adquirió, mediante expropiación, la mayoría de acciones de los bancos y de las asociaciones citadas, asumiendo también su dirección.

Seguidamente, en el año de mil novecientos noventa se aprobó la Ley de Saneamiento y Fortalecimiento de Bancos Comerciales y Asociaciones de Ahorro y Préstamo, la cual tenía por objeto superar la situación de insolvencia en que habían incurrido las instituciones relacionadas. Así, en virtud del cuerpo normativo citado, el Estado adquirió la responsabilidad de sanear las instituciones financieras con la colaboración del Banco Central de Reserva de El Salvador y del Fondo de Saneamiento y Fortalecimiento Financiero.

Finalmente, en el mismo año se impulsó el proceso de privatización de la banca, el cual se materializó mediante la Ley de Privatización de los Bancos Comerciales y de las Asociaciones de Ahorro y Préstamo, que derogó la Ley de Nacionalización de las Instituciones de Crédito y de las Asociaciones de Ahorro y Préstamo.”

### PROCESO NO SUPONE RÉGIMEN DE LIBERTAD ABSOLUTA PARA FUNCIONAMIENTO, EL ESTADO RESERVÓ SUPERVISIÓN Y REGULACIÓN DE OPERACIONES

“El proceso de privatización antedicho no supuso un régimen de libertad absoluta para el funcionamiento de las entidades bancarias, dado que éstas no

operarían exclusivamente conforme a sus propias reglas, pues estarían sujetas al cumplimiento de las obligaciones impuestas por el Estado en los cuerpos normativos respectivos.

Con lo anterior, es evidente que, en el proceso citado, el Estado se reservó la supervisión y regulación de las operaciones efectuadas por la banca, lo que supuso para las entidades financieras, el cumplimiento de una serie de obligaciones para su autorización, funcionamiento, y otras relacionadas con el control de licitud de los fondos captados a los particulares.

Estas facultades reguladoras y fiscalizadoras que ejerce el Estado frente a las entidades bancarias se justifican en el *interés público* que rodea el fenómeno de intermediación financiera, actividad que consiste, de manera general, en tomar fondos en préstamo de diversos agentes económicos para prestarlos a otros que desean invertirlos. Quien interviene en esta actividad compra activos financieros que emiten algunos agentes económicos y los transforma en activos financieros distintos, para venderlos a otros agentes económicos. No se trata sólo de una compraventa de activos financieros, sino que también existe una transformación de los mismos. No obstante, la función principal de esta actividad es la intermediación para canalizar el exceso de liquidez o recursos a quienes tienen un déficit de los mismos.

Y es que, debido a la calidad de *intermediarios que ejercen los bancos en el manejo de los capitales*, la administración de éstos, lejos de ser estática, es eminentemente dinámica e implica su colocación lucrativa en el mercado (Sentencia de la Sala de lo Constitucional de las nueve horas con veintitrés minutos del veintitrés de marzo de dos mil dieciocho. Amparo 434-2013)."

#### NATURALEZA DE LAS RELACIONES DEL ÁMBITO BANCARIO

"En ese contexto, dada la trascendencia o implicaciones de la actividad bancaria, existen relaciones del ámbito bancario que tienen naturaleza pública y otras cuya esencia es de naturaleza privada.

Las relaciones de *naturaleza pública* se refieren a la incidencia del Estado en la actividad bancaria: la legislación que contempla los requisitos necesarios para la autorización para constituir un banco; las condiciones para sus modificaciones, fusiones y liquidación; la calificación de los directores del banco; las sanciones por el incumplimiento de la legislación o normas técnicas aplicables; e incluso a la administración estatal del banco cuando se decreta su intervención.

Por su parte, las relaciones de *naturaleza privada* aluden exclusivamente al vínculo jurídico que surge entre el banco y sus clientes, es decir, la actividad concerniente a los contratos que suscriben y su ejecución, para lo cual el Estado no interviene intensamente en esa relación. Esto significa, *en principio*, que la autonomía de la voluntad de las partes la ejercitan, el Banco y sus clientes, de una manera libre y sin injerencias de ningún tipo (Sentencia de la Sala de lo

Constitucional de las quince horas y cuarenta y tres minutos del día veintidós de diciembre de dos mil cuatro. Inconstitucionalidad 8-2003).”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 6-20-RA-SCA, fecha de la resolución: 08/06/2020*

## PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE ORIGEN DE MERCANCÍAS

### OBJETO

“**vii.** Con relación a la presunción de validez, eficacia y ejecutividad del acto administrativo \*\*\*\*\*, alegada por las partes apeladas, y retomada por la representación fiscal en su opinión técnica, se considera pertinente aclarar que la resolución final dictada en un procedimiento administrativo de verificación de origen, es un acto administrativo que se limita a *declarar un determinado estado de cosas*, como puede ser el considerar a una mercancía originaria o no originaria de determinado país, lo cual -como se dijo *supra*- constituye un presupuesto o antecedente lógico sobre el cual se busca asegurar el exacto cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras por parte del sujeto pasivo [criterio sostenido por esta Sala resolución definitiva dictada a las doce de junio de dos mil diecinueve, en el proceso clasificado con la referencia 369-2011].

Conviene puntualizar que, tal como fue explicado por las autoridades apeladas, el procedimiento de verificación de origen está dirigido al productor o exportador de las mercancías que hayan sido sometidas a algún régimen aduanero en territorio aduanero salvadoreño, y su objeto es declarar si las mercancías objeto de control califican o no como originarias; y, que el procedimiento de determinación oficiosa del tributo, sujeto al derecho interno, se realiza por medio de las fases de fiscalización y liquidación oficiosa del tributo, y es dirigido hacia el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, como lo sería -entre otros- el importador de mercancías.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 23-20-RA-SCA, fecha de la resolución: 05/11/2020*

## RELACIÓN DE CAUSALIDAD, LA NECESIDAD Y LA PROPORCIONALIDAD

### PRESUPUESTO ESENCIAL PARA CONSIDERAR QUE SE CUMPLE CON LA INDISPENSABILIDAD DE LAS DEDUCCIONES

“Aunado a lo anterior, es de establecer como presupuesto esencial para considerar que se cumple con la indispensabilidad de las deducciones *la relación de causalidad, la necesidad y la proporcionalidad*.

La *relación de causalidad* es el vínculo entre los costos y gastos que se pretenden deducir, con los fines de la actividad o la obtención del ingreso, es decir que estos costos y gastos deben estar relacionados directamente a su actividad; sin embargo, se requiere que dicho costo o gasto sea de carácter objetivo, apropiado a su objeto mercantil, lícito, en otras palabras, que sean normales al giro que realiza la empresa.

De lo anterior se tiene que los costos y gastos en que incurren los contribuyentes, deben cumplir con el requisito de indispensabilidad *cuando estén relacionados directamente con la actividad generadora*, ya que son los costos y gastos habituales, ordinarios y asociados directamente con la realización del objeto del sujeto pasivo, a través de las cuales se obtienen ingresos.

En relación a la *necesidad*, esta implica que los costos y gastos deberán ser indispensables para el desarrollo o alcance de los fines de la actividad del contribuyente, sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que impedirían la realización de su objeto; así, para que el costo y gasto sea necesario deberá atender el objeto o fin de la actividad del contribuyente, por ser esto lo que marca la directriz del mismo y el que determinará si es preponderante o no la erogación para cumplir tales objetivos. En otras palabras, los costos o gastos serán indispensables cuando se hacen obligados por la naturaleza de las erogaciones destinadas a mantener o conservar a la unidad de producción/ distribución de bienes o servicios; porque, además, de no realizarse tal erogación se tendrían que suspender las actividades de la empresa o éstas necesariamente disminuirán.

Por último, en relación a la *proporcionalidad*, trata de evitar que los sujetos pasivos se deduzcan costos y gastos que realmente no son normales y propios del negocio en su totalidad, sino que se han aumentado con alguna otra finalidad como podría ser pagar un impuesto menor; en consecuencia, los costos y gastos que se pretendan deducir cumplirán con el requisito de *indispensabilidad* a la que se refiere la LISR, cuando las mismas sean o hayan sido indiscutiblemente rigurosas e inevitables para lograr los propósitos que tuviera el contribuyente, de forma tal que, de no efectuarse, se vería afectada la actividad empresarial.

Según se observa, no pueden considerarse como estrictamente indispensables para lograr los propósitos que se propongan los contribuyentes, todos aquellos costos y gastos que se consideran superfluos, es decir que, de no efectuarse, en nada afectarían la actividad empresarial; en concordancia con el hecho de que esas erogaciones no contribuyan a incrementar los ingresos o la productividad de las empresas. Sin embargo, dicha conclusión no puede generalizarse a tal grado que pudiera derivar de ella una regla general, pues *es necesario que cada caso se analice en atención a las circunstancias que prevalecen en el momento que se efectúe la erogación*.

De ahí que, lo procedente es verificar si el costo objetado constituye deducción –indebida– o no del impuesto sobre la renta.

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 18-19-RA-SCA, fecha de la resolución: 24/02/2020*

## REQUISITOS DE ADMISIÓN

REQUISITOS DE PROCESABILIDAD PARA ACCEDER A LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA

### **“III. Requisitos para la admisión de la demanda.**

El capítulo III de la LJCA, norma las disposiciones relativas al proceso común, y entre ellas, la sección I regula los requisitos de procesabilidad necesarios para acceder a la jurisdicción contencioso administrativa:

- i) el agotamiento previo de la vía administrativa; y
- ii) el plazo para deducir pretensiones.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 34-19-PC-SCA, fecha de la resolución: 10/07/2020*

## RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL POR DAÑO MORAL

SE EXCLUYE DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA LOS CASOS DE RESPONSABILIDAD REGULADOS POR LA LEY DE REPARACIÓN DE DAÑO MORAL

“2. Ahora bien, es importante destacar que el demandante señala como daño indemnizable “(...) **daños morales** ocasionados con la actuación material expresada por medio de la cuenta de twitter que es titular el Presidente.” (folio 7 frente).

### **Daño Moral.**

Tomando en cuenta el daño alegado por el señor RG, es oportuno señalar que:

El mencionado artículo 3 de la LJCA dispone en su inciso final que “(...) Se excluye de la Jurisdicción Contencioso Administrativa los casos de responsabilidad regulados por la Ley de Reparación de Daño Moral.”

A pesar de ello, referente a que daños pueden ser indemnizables, el artículo 59 de la LPA señala “Son indemnizables los daños de cualquier tipo, patrimonial, físico o **moral**, por daño emergente o lucro cesante, siempre que sean reales y efectivos, evaluables económicamente e individualizados en relación con una persona o grupo de personas.”

Sobre ello, esta Sala considera que resulta evidente que la LJCA dispone en el inciso final del artículo 3 que se excluye de conocerse en la jurisdicción contencioso administrativa, los tipos de responsabilidad señalados por la Ley de Reparación por Daño Moral.”

## DEFINICIÓN Y PROCEDIMIENTO

“La Ley de Reparación por Daño Moral en el artículo 2 inciso 1º dispone lo que se deberá entender como daño moral *“Se entenderá por daño moral cualquier agravio derivado de una acción u omisión ilícita que afecte o vulnere un derecho extrapatrimonial de la persona.”*; además en el artículo 9 se regula lo relativo al procedimiento para exigir la respectiva indemnización *“La acción para reclamar reparación por daños y perjuicios se tramitará siguiendo los procedimientos previstos para el proceso declarativo común, establecido en el Código Procesal Civil y Mercantil.”*

No obstante, el artículo 21 del mismo cuerpo normativo dice *“Las causales y procedimientos sobre daño moral previstos en Leyes especiales, se tramitarán conforme a lo previsto en dichas normas.”*, es decir reconoce que hay causales y procedimientos para el mismo fin en otras leyes especiales.”

## LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA SOLO PODRÁ SER DEMANDADA POR RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL, ANTE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA

“Aunado a ello, el inciso 2º del artículo 9 de la LJCA dispone expresamente *“La Administración Pública no podrá ser demandada por responsabilidad patrimonial ante otras jurisdicciones, aun cuando en la producción del daño concurra con particulares. En este último caso, la Jurisdicción Contencioso Administrativa también será competente para conocer de las pretensiones sobre responsabilidad patrimonial ocasionada por los particulares.”* (Resaltado es propio), tal aseveración confirma el carácter especial de la LJCA, por lo que a pesar que la Ley de Reparación por Daño Moral, es la normativa aplicable para la indemnización por ese tipo específico de afectación, cuando tal perjuicio sea reclamado a la Administración Pública, será la jurisdicción contencioso administrativo la encargada de resolver dicho asunto.

Del mismo modo, tal como se relacionó en párrafos anteriores, la LPA regula como uno de los daños indemnizables por la Administración Pública: **el daño moral**, y ante el punto desarrollado en el párrafo anterior, que cuando tal menoscabo sea exigido a la Administración Pública, los tribunales competentes para resolver la mismas, serán los que conforman la jurisdicción contencioso administrativo.

3. Por lo tanto, en atención a las anteriores consideraciones se determina que el Acuerdo número \*\*\* de la Presidencia de la República, así como la condena al pago de reclamaciones por responsabilidad patrimonial por daños morales ocasionados al impetrante, son directamente impugnables ante esta sede judicial, en atención a su naturaleza.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 34-19-PC-SCA, fecha de la resolución: 10/07/2020*

## RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL

### JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA CONOCERÁ DE LAS RECLAMACIONES POR RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL

“Respecto de la pretensión de responsabilidad patrimonial.

1. Ahora bien, es importante hacer notar que la segunda pretensión de la demanda del señor JMRG, es la condena al Presidente de la República, señor Nayib Armando Bukele Ortez, al pago de reclamaciones por responsabilidad patrimonial, por el monto de TRESCIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA (\$399,000.00).

Sobre ello la LJCA en su artículo 3 regula las pretensiones relativas a las actuaciones y omisiones administrativas que se podrán deducir en esta jurisdicción.

De igual forma el inciso segundo de dicha disposición establece ***“También podrán deducirse pretensiones relativas a la responsabilidad patrimonial directa del funcionario o del concesionario, así como la responsabilidad patrimonial directa o subsidiaria de la Administración Pública, en su caso.”***

El artículo 9 inciso 1º del mismo cuerpo normativo dispone ***“La Jurisdicción Contencioso Administrativa conocerá de las reclamaciones por responsabilidad patrimonial en los términos establecidos en el artículo 3 de la presente Ley. Tales reclamaciones también podrán plantearse en la misma demanda mediante la cual se deduzcan otras pretensiones derivadas de la impugnación de actuaciones u omisiones administrativas.”***

### CONSIDERACIONES SOBRE EL AGOTAMIENTO DE LA VÍA ADMINISTRATIVA EN EL PROCEDIMIENTO PARA RECLAMAR

“Ahora bien, retomando lo consignado sobre el agotamiento de la vía administrativa que regula el artículo 24 de la LJCA *“(…) que el demandante haya agotado la vía administrativa, según los términos regulados en la Ley de Procedimientos Administrativos”*, es preciso remitirnos a lo que regula la regla a que se hace referencia.

La LPA, que ha uniformado todos los procedimientos administrativos previstos en la Administración Pública, y amplía aspectos que antes no estaban contemplados en la normativa contencioso administrativa recién derogada, regula en el inciso 1º del artículo 55 en términos muy amplios la definición general de la responsabilidad patrimonial *“Los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por la Administración Pública de la lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, siempre que ésta sea a consecuencia del funcionamiento normal o anormal de la Administración Pública.”*

El artículo 56 inciso 1º de la normativa citada establece *“Las reclamaciones de responsabilidad patrimonial de la Administración Pública se regirán por la presente Ley, salvo en aquellos supuestos en que normas sectoriales que sean*

*también de aplicación a la Administración Pública establezcan un régimen especial de responsabilidad.”*

El artículo 62 establece el **Procedimiento para Reclamar**, que sistematiza el trámite a seguir para esa diligencia, haciendo énfasis en lo dispuesto en el numeral 1. “(...) los procedimientos administrativos de responsabilidad patrimonial se instruirán y resolverán por la máxima autoridad de la institución contra la que se reclama. En el caso de los Municipios esta competencia siempre recaerá en el Concejo Municipal.”, y el 4. “La resolución que resuelva el procedimiento de reclamación de daños y perjuicios pone fin a la vía administrativa.” (Resaltado es propio).

De la anterior disposición podemos concluir que:

- a) será la máxima autoridad de la institución contra la que se reclama, la que resolverá el reclamo por responsabilidad patrimonial; y
- b) que es necesario agotar dicho trámite, para acceder luego a la pretensión de responsabilidad patrimonial en la jurisdicción contencioso administrativa.

Aplicando las anteriores premisas al presente caso, resultaría lógico exigir el cumplimiento de dicho requisito previo a realizar la petición en esta sede.

No obstante, es preciso retomar que uno de los presupuestos para el reclamo de responsabilidad aludido, exige que sea la máxima autoridad de la institución contra la que se reclama, la que instruirá y resolverá la diligencia.

En el proceso que estamos analizando, la autoridad contra quien se pide la condena por la responsabilidad patrimonial, es el Presidente de la República, y como ya se dijo en el apartado anterior, no existe un superior jerárquico ante quien pueda interponerse tanto el recurso de apelación, como el procedimiento para reclamar los daños y perjuicios, consecuencia de la responsabilidad patrimonial.

Ante la afirmación anterior, esta Sala considera que no es posible exigir el agotamiento de la vía administrativa —procedimiento para reclamar— al demandante, en razón del funcionario a quien se le está exigiendo el pago de la responsabilidad patrimonial, ya que el Presidente de la República no tiene una autoridad superior a él, que puede instruir tal trámite.

Aunado a ello, en vista que la referida pretensión depende de la declaratoria de legalidad o ilegalidad del Acuerdo Ejecutivo número \*\*\*, de fecha veintiocho de junio de dos mil diecinueve, no sería congruente exigir inicialmente el agotamiento del procedimiento en sede administrativa, ya que dicho trámite estaría de igual forma supeditado a este proceso.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 34-19-PC-SCA, fecha de la resolución: 10/07/2020*

## SERVICIO PÚBLICO

### NATURALEZA Y CONFIGURACIÓN

“2. En cuanto a los servicios públicos —cuya prestación material viene a constituir el objeto de la concesión—, debe señalarse que éstos aluden a la

actividad técnica destinada a satisfacer una necesidad de carácter general, cuyo cumplimiento uniforme y continuo deba ser permanentemente asegurado, reglado y controlado por los gobernantes, con sujeción a un mutable régimen jurídico exorbitante del derecho privado, ya por medio de la Administración Pública, bien mediante particulares facultados para ello por autoridad competente, en beneficio indiscriminado de toda persona (Fernández Ruiz, Jorge. “Derecho Administrativo”, Instituto de Investigaciones Jurídicas - UNAM, México. 2016. Pág. 249).

Ahora bien, un servicio público se configura como una actividad administrativa prestacional de *titularidad estatal*. En ese sentido, aunque la gestión del servicio sea privada, aun así el Estado es el prestador, a través de las empresas o personas particulares por quienes materialmente actúa.

Es así como el servicio público prestado por el particular en ocasión de una concesión mantiene su caracterización connatural: *i)* continuidad: el servicio debe prestarse ininterrumpidamente, cada vez que sea requerido por el usuario, ya que satisface una necesidad esencial; *ii)* regularidad: el servicio debe prestarse en condiciones de calidad, de acuerdo a las normas técnicas que lo rigen; *iii)* igualdad: el servicio debe prestarse en forma igual para todos, sin discriminar entre usuarios; *iv)* universalidad: el servicio debe llegar a la mayor cantidad de personas y debe cubrir todo el ámbito geográfico de la concesión; y *v)* progresividad: el servicio debe procurar mantener vigencia tecnológica y adaptarse siempre a la mejor tecnología disponible (Huapaya Tapia, Ramón. “Concepto y régimen jurídico del servicio público en el ordenamiento jurídico peruano”. *Revista Ius Et Veritas* N°50. 2015. Pág. 375).”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 6-20-RA-SCA, fecha de la resolución: 08/06/2020*

## TÉCNICA AUTORIZATORIA

CONTROL DE CARÁCTER PREVENTIVO QUE SE ESTABLECE A PARTIR DE UNA PROHIBICIÓN GENERAL, QUE IMPIDE REALIZAR UNA ACTIVIDAD SIN UNA AUTORIZACIÓN PRECURSORA

“3. Establecida la naturaleza de la concesión de un servicio público conviene establecer, ahora, la existencia de una potestad pública a favor de la Administración, diferente de la potestad para concesionar, cuyo ejercicio supone la habilitación de los particulares para realizar *actividades estrictamente privadas*, bajo un criterio de legalidad.

Y esta potestad es la denominada *técnica autorizatoria*, actividad administrativa a partir de la cual la Administración Pública, por mandato de la ley, habilita -o no- el derecho del administrado para desarrollar determinada actividad bajo un criterio de legalidad y oportunidad. Esta técnica, vale aclarar, está sujeta al ejercicio de un control previo y reglado.

“Previo”, puesto que se trata de un control de carácter preventivo que se establece a partir de una prohibición general, que impide realizar una actividad sin una autorización precursora.

Y “reglado” en tanto que la Administración Pública, al denegar o permitir el ejercicio de la actividad pretendida, está sometida, en virtud de la ley, a un marco de actuación delimitado; es decir, no posee margen de valoración discrecional alguno para efecto de conceder la autorización procurada por el interesado (sean éstos, permisos, licencias, registros, habilitaciones, homologaciones, acreditaciones, etc.). Así, la Administración debe limitarse a verificar el cumplimiento de los requisitos predefinidos en la ley y a aplicar la consecuencia jurídica concreta (Sentencia de las quince horas catorce minutos del treinta de octubre de dos mil diecinueve. Proceso contencioso administrativo 220-2013).”

#### EXISTENCIA DE CONTROL ESTATAL NO IMPLICA AUTOMÁTICAMENTE PRESENCIA DE CONCESIÓN

“4. Establecidos los puntos teóricos de los números 2 y 3 *supra*, la premisa fundamental que esta Sala quiere dejar sentada en este apartado es la relativa a que, tanto en la concesión de un servicio público como en la autorización de una actividad privada, la Administración mantiene *vigilancia, control y regulación de la actividad que el particular está realizando*.

Por lo tanto, es importante señalar que la existencia de control estatal sobre la actividad realizada por un particular *no implica, automáticamente, la existencia de una concesión*; puesto que en el caso concreto puede tratarse de una actividad exclusivamente privada y sujeta a la técnica autorizatoria.”

#### ACTIVIDADES O SERVICIOS DE DIVERSA ÍNDOLE QUE TIENEN COMO FINALIDAD OBTENER UN SISTEMA SOCIAL, JURÍDICO Y ECONÓMICO ESTABLE

“5. En este *iter* lógico conviene profundizar, ahora, en esta categoría especial de actividades estrictamente privadas —por ende, alejadas del concepto “concesión de servicio público”—, cuya gestión es, preliminarmente, libre para los particulares.

*i.* Existe la posibilidad que en el ámbito del Estado coexistan actividades o servicios de diversa índole que tienen como finalidad obtener un sistema social, jurídico y económico estable. Dentro de dichas actividades se encuentran: (i) funciones que le corresponden ejecutar al Estado de manera exclusiva —administración de justicia, defensa nacional y seguridad pública—; (ii) actividades que le corresponde realizar al Estado por haberse reservado su titularidad, pero que el ordenamiento jurídico correspondiente habilita delegar su gestión en los particulares (administración de puertos y explotación de recursos naturales o de líneas de transporte público); y (iii) *actividades que no se encuentran sujetas a la titularidad del Estado y que, por su misma condición, pueden ser realizadas por*

*los particulares sin que medie delegación alguna, siempre que se cumplan las condiciones legales correspondientes.*

En este último caso, tal como ya se precisó, una autoridad pública determinada por el ordenamiento jurídico conserva la potestad de supervisión o fiscalización de la actividad que realiza una persona natural o jurídica con el fin de facilitar y mejorar su gestión —verbigracia, establecimiento de farmacias—.

Con todo esto ha de plantearse la idea básica relativa a que determinadas actividades o servicios están sometidos a un régimen abierto, siendo que el interesado en prestarlos o gestionarlos puede solicitar la habilitación respectiva a la autoridad administrativa quien, tomando como fundamento las características del servicio, podrá *autorizarlo* para su ejecución, siempre que se cumplan los preceptos legales y reglamentarios, manteniendo dicha autoridad —bajo su ámbito de dominio— la potestad de *vigilancia y control*.”

“*ii.* Pues bien, dentro de los servicios privados sometidos a un régimen abierto se encuentran los relativos a la intermediación financiera, cuyo fundamento jurídico está determinado en el artículo 111 inciso 1° de la Constitución, que establece: “*el régimen monetario, bancario y crediticio será regulado por la ley*”.

Lo anterior permite advertir que será la ley en sentido formal la que determine el desarrollo normativo del régimen aludido.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 6-20-RA-SCA, fecha de la resolución: 08/06/2020*

## **TÉRMINO BIEN**

### ACEPCIÓN

“En ese sentido, resulta conveniente traer a cuenta la acepción del término *bien*, el cual no posee una definición en la LISR, por lo tanto, debe tomarse en cuenta lo establecido en el art. 7 CT –Interpretación de la norma tributaria–.

El Diccionario de la Real Academia Española define *bien* como: “*Cosas materiales o inmateriales en cuanto a objetos de derecho*”. Por su parte el art. 560 del Código Civil [en adelante CC] lo precisa así: “*Se llama bienes todas las cosas que son o pueden ser objeto de apropiación, y se dividen en inmuebles y muebles*”. Por su parte los arts. 561 y 562 CC definen lo que son los bienes inmuebles y muebles, en su orden: “*Son bienes inmuebles o raíces las tierras y los edificios y construcciones de toda clase adherentes al suelo. Forman parte de los inmuebles las plantas arraigadas en el suelo, los frutos pendientes, los yacimientos de las minas, las puertas, ventanas, losas, etc., de los edificios, y en general, todos los objetos naturales o de uso u ornamentación que estén unidos de una manera fija y estable a los bienes raíces, de suerte que formen un solo cuerpo con ellos. Son asimismo bienes inmuebles los derechos reales constituidos sobre las fincas urbanas o rústicas*”; y “*Son*

*bienes muebles todas las cosas corporales y los derechos no comprendidos en el artículo anterior”.*

Por su parte el art. 566 CC establece que: *“Las cosas muebles se llaman fungibles o no fungibles, según que se consuman o no por el uso a que están naturalmente destinadas.”.*

El art. 5 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios, comprende en el concepto de bienes muebles corporales: *“cualquier bien tangible que sea transportable de un lugar a otro por sí mismo o por una fuerza o energía externa...”*

En concatenación con el concepto de *bien*, hay que referirse igualmente al término *mercancía*. Así, Enrique Bernaldo Páez, en su obra *“El Sistema Armonizado y la Globalización del Comercio”*, Editorial CIACI, México 2000, p. 34, expresa que *mercancía* puede definirse como: *cosa mueble que responde a una realidad corpórea, natural o artificial y que es susceptible de ser transportada*. Por su parte, el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano [en adelante RECAUCA], en su art. 3 define a la mercancía como: *Bienes corpóreos e incorpóreos susceptibles de intercambio comercial*.

Aunado a ello, conforme al Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, el *Arancel Centroamericano de Importación* es el instrumento que contiene la clasificación oficial de las mercancías que son susceptibles de importación y exportación a nivel centroamericano; el mismo contiene la regulación de los derechos arancelarios a la importación y las normas que regulan la ejecución de sus disposiciones.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 18-19-RA-SCA, fecha de la resolución: 24/02/2020*

## TIPO DE PROCESO

TODA PRETENSIÓN QUE SE VENTILE ANTE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA SERÁ DECIDIDA EN UN PROCESO ABREVIADO O EN UN PROCESO COMÚN

### **“II. Tipo de Proceso.**

La LJCA ha regulado que toda pretensión que se ventile ante la jurisdicción contencioso administrativa será decidida en un proceso abreviado o en un proceso común.

El tipo de proceso a instruir se determina con base en criterios de materia, cuantía y/o autoridad a quien se demanda, los cuales se encuentran regulados en los artículos 12, 13 y 16 del referido cuerpo normativo.

Así el artículo 16 de la mencionada ley, en su acápite define *“Normas para determinar la clase de proceso”*, y en él se establece *“Toda pretensión que se deduzca ante los tribunales contencioso administrativos que no tenga señalada*

*una tramitación especial, será decidida en proceso abreviado o proceso común, según las reglas establecidas en la presente Ley. Las normas de determinación de la clase de proceso por razón de la cuantía, solo se aplicarán en defecto de norma por razón de la materia. El valor de la pretensión se fijará según el interés económico de la demanda, que se calculará de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 242 del Código Procesal Civil y Mercantil, en lo aplicable. En caso que no se pueda determinar la cuantía de la pretensión, ni siquiera de modo relativo, será competente para conocer de las pretensiones de que se trate la Cámara de lo Contencioso Administrativo respectiva en proceso común”* [negritas y subrayado propio].

En ese sentido, el artículo 12 del cuerpo normativo en cuestión, dispone directamente que los Juzgados de lo Contencioso Administrativo “(...) **conocerán en proceso abreviado**, independientemente de la cuantía, de las pretensiones deducidas en materia contencioso administrativa que se susciten sobre cuestiones de personal al servicio de la Administración Pública, asuntos de migración y extranjería, cuestiones municipales no tributarias. Asimismo, conocerán, en proceso abreviado, sobre pretensiones relativas a otras materias, en los casos en que la cuantía no exceda los doscientos cincuenta mil dólares de los Estados Unidos de América o su equivalente en colones. Conocerán en proceso común en todas aquellas cuestiones cuya cuantía sea superior a la señalada en el inciso anterior y no exceda los quinientos mil dólares de los Estados Unidos de América o su equivalente en colones. También lo harán de la respectiva solicitud de aclaración (...)” [negritas y subrayado propio].

De igual forma, el artículo 13 dispone que la Cámara de lo Contencioso Administrativo “(...) conocerán en primera instancia, **en proceso común**, de los asuntos cuya cuantía exceda los quinientos mil dólares de los Estados Unidos de América o su equivalente en colones. Además, conocerán en proceso común, independientemente de su cuantía, de las demandas relativas a las actuaciones que se atribuyan a los funcionarios a que hace referencia el artículo 131 ordinal 19° de la Constitución, a excepción de los Magistrados de la Corte Suprema de Justicia (...)” [negritas y subrayado propio].

Procede en este punto advertir, que en lo relativo a la competencia de esta Sala, el artículo 14 no delimitó la clase de proceso que ésta debe diligenciar. En razón de ello corresponde a este Tribunal definir bajo qué proceso sustanciará los casos sometidos bajo su control.

En el caso de autos, la autoridad administrativa que ha sido demandada es el Presidente de la República, de ahí que se estima que el criterio que procede adoptar de manera análoga, a efecto de determinar el tipo de proceso que debe instruirse, es aquel que ha sido presupuestado por el legislador en el relacionado artículo 13, en el cual al otorgar competencia a la Cámara de lo Contencioso Administrativo atendiendo en primer lugar a la cuantía cuando exceda de los quinientos mil dólares de los Estados Unidos de América y en segundo lugar, independientemente de su cuantía al tipo de funcionario a

quien se demanda, lo cual desemboca, en ambos casos, en la instrucción de un proceso común.

En conclusión, esta Sala tramitará este caso, por la vía del proceso común.”  
*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 34-19-PC-SCA, fecha de la resolución: 10/07/2020*

## **VOTO CONCURRENTENTE DEL MAGISTRADO SERGIO LUIS RIVERA MÁRQUEZ Y DE LA MAGISTRADA PAULA PATRICIA VELASQUEZ CENTENO**

### **SANCIONES ADMINISTRATIVAS**

CONSTITUYEN INTERFERENCIAS DEL ESTADO EN LOS DERECHOS DE QUIENES LAS SUFREN

“Los suscritos concurrimos en la decisión tomada por nuestros honorables colegas Magistrada Elsy Dueñas Lovos y Magistrados Ramón Iván García y Álex David Marroquín Martínez, en cuanto a que se debe revocar la multa por evasión no intencional, en el proceso contencioso administrativo clasificado con la referencia NUE 00026-18-ST-COPC-CAM (17-PC-04-2018), conocido en esta Sala en recurso de apelación con referencia 18-19-RA-SCA promovido por Empresa Eléctrica de Oriente, Sociedad Anónima de Capital Variable, que se abrevia Empresa Eléctrica de Oriente, S.A de C.V., o EEO, S.A. de C.V., contra la sentencia emitida por la Cámara de lo Contencioso Administrativo de la ciudad de Santa Tecla, departamento de La Libertad, a las diez horas treinta minutos del día veinticinco de marzo de dos mil diecinueve.

Los fundamentos de nuestra concurrencia se exponen a continuación:

Inicialmente la DGII sancionó a la contribuyente por evasión no intencional del impuesto sobre la renta por haberse deducido del tributo el porcentaje de 11.53% de la energía comprada para distribución en concepto de merma, por consiguiente como costo de producción.

En la sentencia apelada se determinó que la contribuyente podía deducirse el porcentaje relativo al 8.47% en concepto de pérdida técnica de ese total y se ordenó que la DGII emitiera una nueva resolución en la cual ajustara la determinación hecha en concepto de ISR en los términos expuestos en la presente sentencia y posterior a ello, determinara la multa conforme a los parámetros del artículo 253 del CT.

En razón de considerar que el porcentaje deducible en concepto de pérdida técnica acreditada no es el 8.47% sino el 9.4% de un total certificado por SIGET de una pérdida de 12.36%, debemos referirnos al porcentaje restante, es decir, al relacionado con la pérdida no técnica, que es el que habría tenido que utilizar la DGII para la nueva determinación de la sanción, por cuanto para dicho porcentaje coincidimos con la postura expresada por mis colegas Magistrada y Magistrados, es decir, estimamos ilegal la sanción ya que no ha

existido evasión no intencional, aunque por otras razones, que se consignan a continuación:

1.- La multa por evasión no intencional aplicada a la contribuyente se encuentra determinada en el artículo 253 CT cuyo tenor es el siguiente: “*Toda evasión del tributo no prevista en el artículo siguiente, en que se incurra por no presentar la declaración o porque la presentada es incorrecta, cuando la Administración Tributaria proceda a determinar la base imponible del tributo del contribuyente, de conformidad a las disposiciones de este Código, será sancionada con una multa del veinticinco por ciento del tributo a pagar; toda vez que la evasión no debe atribuirse a error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales. En ningún caso la multa podrá ser inferior a cuatro mil novecientos setenta colones*” [El resaltado es propio].

Es decir, que el tipo infractor impone una sanción a los contribuyentes que no presenten su declaración del impuesto sobre la renta, o la presenten pero de forma errónea, si de ello resulta que se deja de pagar el tributo debido y siempre que la Administración tributaria deba determinar la base imponible.

Hay empero una eximente de responsabilidad consistente en el error en la aplicación al caso de las disposiciones legales pertinentes, siempre que este error sea *excusable*.

2.- La revisión de la legalidad de un acto de la administración implica el apego de la autoridad a su mandato legal, pero además conlleva la correcta interpretación de la legislación que utiliza a tal efecto, así como el buen uso del entendimiento humano en la valoración de los elementos que la llevaron a adoptar la decisión impugnada, aunado a la concordancia entre la interpretación del ordenamiento jurídico y la constitución como norma primaria que orienta el sistema.

La primacía de los principios constitucionales es aplicable a todo el derecho sancionatorio – sea éste penal o pertenezca al orden administrativo – en virtud de los arts. 11, 12, 14 y 86 de la Cn.; así, el art. 86 contiene la denominada libertad positiva, que constriñe las potestades de la administración a las que le confiere la misma constitución y la ley, el art. 14 desarrolla la facultad sancionatoria que se otorga a la administración, misma que se ve sujeta a la aplicación del “debido proceso” según el propio texto de la norma constitucional; éste, que ha sido denominado también “proceso constitucionalmente configurado” corresponde a las garantías que se consignan en el art. 11 Cn., que aplican a toda clase de proceso y, en particular, las reguladas en el art. 12 de la Cn., para todas las infracciones e ilícitos a los que corresponde una sanción, sin limitarse al derecho penal.

En consecuencia, en materia administrativa sancionatoria, se aplican principios de trascendencia constitucional, cuyo desarrollo ha sido notable en materia penal, pero que no son exclusivos de esta materia, por el contrario, tienen vigor en todos los ámbitos en que la norma jurídica prohíbe una conducta y asigna

una sanción ante el incumplimiento de la prohibición, ya sea que dicha sanción la imponga un organismo jurisdiccional o uno administrativo.

La autoridad que sanciona debe ajustarse a un conjunto de principios que constituyen límite a sus potestades sancionatorias a fin de evitar la arbitrariedad.

En el caso que nos atañe, es necesario examinar si se ha respetado el **Principio de Culpabilidad**, en particular teniendo en consideración que la responsabilidad solamente podrá asumirse por aquellos actos realizados personalmente o en los cuales se ha participado; esta responsabilidad además únicamente ameritará la sanción **si la conducta se comete con dolo o con culpa** (las sanciones no pueden imponerse a partir de una responsabilidad objetiva, a diferencia, verbigracia, de la que deriva de los daños y perjuicios, civiles, penales o administrativos).”

SE DESVIRTÚA LA PRESUNCIÓN DE EVASIÓN NO INTENCIONAL POR EL ERROR EXCUSABLE, LA DISCREPANCIA DE INTERPRETACIÓN HISTÓRICAMENTE DE LA DGII Y POR LA NECESIDAD DE UNA INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA PARA ESTABILIZAR SU ENTENDIMIENTO

“3.- Para el caso particular, se atribuyó a la sociedad contribuyente una conducta consistente en presentar la declaración incorrecta y como consecuencia se le condenó a la sanción contenida en el artículo 253 CT que es una multa por una cantidad equivalente al veinticinco por ciento del impuesto a pagar.

En el presente caso, los suscritos consideran que el reconocimiento de la *pérdida técnica* deviene de la interpretación auténtica realizada por la Asamblea Legislativa en uso de sus facultades constitucionales, específicamente el ordinal 5° del artículo 131 de la Constitución de la República [Cn], [La interpretación auténtica se encuentra contenida en el Decreto Legislativo número 345 del día 29 de mayo de 2019, publicado en el Diario Oficial de fecha treinta y uno de mayo de dos mil nueve, Tomo número cuatrocientos veintitrés, Número noventa y nueve].

El dictamen favorable Número 167, de la comisión de hacienda y especial de presupuesto, de fecha veinte de mayo de dos mil diecinueve, establece que existen vicios de forma interpretativa en cuanto a criterios discrecionales o parcializados de aplicación de las normas de la ley, relacionada con la Administración Tributaria, negándose de forma sesgada y con criterio parcial y discrecional la deducción de ciertos costo y gastos, que son necesarios e indispensables en el negocio de que se trate, siendo rechazados por la mencionada Administración, lo que afecta a los contribuyentes involucrados; por lo que, la Asamblea Legislativa vio necesario emitir la interpretación auténtica del artículo 28 LISR.

Aunado a ello, en los considerandos del Decreto Legislativo número 345, se relacionó que, dada la adopción de criterios discrecionales o parcializados en la aplicación de la norma que se estaba interpretando, por parte de la Administración Tributaria, no se permite la deducción de ciertos costos y gastos que no

obstante ser necesarios, indispensables y que se generan de forma ineludible en el negocio de se trate, son rechazados en claro y efectivo detrimento de los contribuyentes.

En ese sentido, a efectos de corregir esas distorsiones interpretativas, para algunos casos particulares –como el presente, donde las llamadas pérdidas técnicas son equiparadas a costos, al ser inherentes al negocio, y por lo tanto necesarios para la obtención de renta-, la Asamblea Legislativa consideró preciso introducir la respectiva interpretación auténtica.

Como puede observarse, antes de la aludida interpretación, la Administración Tributaria ha actuado de forma variable a la hora de admitir costos o gastos en aplicación del artículo 28 LISR, por lo que es comprensible que los contribuyentes no tuviesen claridad respecto de los alcances que el legislador pretendía otorgar a la norma.

Para los suscritos, en el presente caso, la sociedad contribuyente declaró como costo de venta deducible del impuesto sobre la renta la pérdida de energía eléctrica por un total de 11.53%, mismo que incluye las llamadas pérdidas técnicas y no técnicas, pero no lo hizo con intención de evadir impuestos que debía pagar o por actuación negligente, sino impulsada al error por la variabilidad que ha existido en la interpretación del artículo 28 LISR.

Este yerro en la comprensión normativa se ha generado en gran medida por efecto de factores externos: la propia administración en el ejercicio de la interpretación de la norma que aplica ha tenido diversidad de posturas respecto de las deducciones, la Asamblea Legislativa ha formulado la interpretación auténtica que modifica la manera en que debe entenderse la disposición legal, empero, no deroga ni modifica las otras exigencias normativas para la deducibilidad.

La antecedente ambigüedad provoca confusión a la contribuyente apelante, por lo que el error de ésta en la interpretación correcta de la norma es del todo **excusable** no provocado por ausencia de diligencia o alguna otra forma de negligencia.

Así, siendo que el error excusable siempre exime de responsabilidad, y dada la discrepancia de interpretación históricamente imperante en la DGII y el hecho de haber sido necesaria la emisión de una interpretación auténtica para lograr alguna estabilidad en la manera de entenderla, estimamos que se desvirtúa la presunción de evasión no intencional.

En razón de todo lo anterior corresponde revocar la sentencia apelada respecto de la multa por la infracción establecida en el artículo 253 CT, por las razones aquí expuestas.

La forma de reparar el derecho violado para los suscritos sería ordenar a la DGII que emita una nueva resolución en la cual ajuste únicamente la determinación hecha en concepto de impuesto sobre la renta reconociendo solamente el 9.40% correspondiente a las pérdidas técnicas, no así respecto de la multa por evasión no intencional. En consecuencia abstenerse del cobro de la misma.” *Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 18-19-RA-SCA, fecha de la resolución: 24/02/2020*

## VOTO CONCURRENTE DEL MAGISTRADO SERGIO LUIS RIVERA MÁRQUEZ

### PREJUDICIALIDAD

#### REGULACIÓN DE ESTA FIGURA NORMATIVA

“Aunque estoy de acuerdo con el fallo en la sentencia de apelación que antecede en cuanto revoca la sentencia apelada y declara la ilegalidad de los actos impugnados en primera instancia, estimo pertinente realizar las siguientes valoraciones con relación a los razonamientos de la misma y mostrar mi desacuerdo con los efectos jurídicos de la sentencia.

#### **I. Sobre la regulación de la figura de la prejudicialidad.**

Tal como se mencionó en los argumentos de mayoría, la prejudicialidad se puede aplicar en los procedimientos administrativos, ya que ésta no es privativa del proceso judicial.

Si bien el legislador consideró algunos supuestos específicos en los que era necesaria la regulación expresa de la posibilidad, dada la trascendencia que tendería el pronunciamiento en procesos de otras materias; hay otros supuestos para los que, no existiendo regulación alguna, resulta aplicable en virtud del *principio de prejudicialidad*, habida cuenta de la inexorable conexión que puede existir entre los objetos principales de dos procesos o el de un proceso con un procedimiento administrativo.

En ese sentido, existe una laguna, es decir, un vacío normativo pues *por una parte* se aprecia palpablemente la necesidad de impedir que existan pronunciamientos contradictorios relacionados con un mismo caso, surgidos de la prosecución de procedimientos cuando exista pendiente un proceso judicial, cuyo resultado sea de tal trascendencia que pueda incidir en la legalidad del subsecuente acto definitivo del procedimiento y, *por otra parte* no exista la previsión normativa esperada para darle respuesta.

Para que se conserve la coherencia de un sistema normativo, debe preverse algún mecanismo para enfrentar defectos como el señalado, por ende, debe existir alguna manera de superar las lagunas normativas cuando se requiera a efecto de impedir resultados absurdos, contradictorios o imposibles.”

#### TÉCNICAS PARA SUPERAR EL VACÍO NORMATIVO

“Existen varias técnicas para tal efecto, la primera y más consolidada en el acervo legal es la aplicación de las fuentes del derecho según sea reconocida en las leyes aplicables, para el caso el artículo 5 del Código Tributario [CT]; sin embargo, cuando ésta técnica no es capaz de dar respuesta al problema planteado, puede recurrirse a diversas herramientas, de entre las cuales la principal es la aplicación de norma supletoria, la cual por lo general tiene dada esa condición por decisión expresa y manifiesta del legislador.

En el presente caso se ha revisado la norma supletoria aplicable tanto a los procedimientos administrativos como al proceso contencioso administrativo; es decir, el Código Procesal Civil y Mercantil [que contiene una regla general en su artículo 20 que lo convierte en norma supletoria de otras materias por defecto], y se ha descartado la idoneidad de la figura de la prejudicialidad civil para responder al presente caso.

Pero la aplicación de norma supletoria no es la única herramienta que el derecho proporciona para superar los obstáculos no previstos por el legislador al momento de redacción del cuerpo normativo.

Así, hay otras figuras que el mismo Código Tributario recoge, como la analogía y la aplicación de los principios del derecho, según puede advertirse en sus artículos 7 y 8.

Al referirse a la interpretación de las normas tributarias, el legislador determinó en el artículo 7 CT:

*«Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en derecho y siempre bajo el contexto de la Constitución.»*

*En tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual según proceda.*

*No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones».*

Aunque se utiliza lenguaje de limitación, lo que resalta de esta disposición es que la analogía es admisible en el derecho tributario, con la excepción de **(a)** la definición de un hecho imponible y **(b)** la determinación de una exención tributaria, pero puede usarse en otros supuestos no prohibidos.

Por otra parte, se tiene también la integración normativa, la cual puede derivarse, para la materia tributaria, del texto del artículo 8 del CT, el cual señala que:

*«A los casos que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las Leyes tributarias específicas, se aplicarán supletoriamente **los Principios Materiales y Formales del Derecho Tributario, y en su defecto los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines**» [resaltado suplido].*

Los principios de derecho de otras materias, o los de la propia materia, se pueden utilizar de diversas formas, en el presente caso, se ha analizado la existencia de un defecto de derecho que podría ser causado por la existencia de pronunciamientos conflictivos en la misma materia y aplicados al mismo asunto, aunque en dos procedimientos –y luego en dos procesos jurisdiccionales– que, aunque distintos, tienen innegable conexidad.”

INTEGRACIÓN JURÍDICA, COMPRENDE SUPLIR EL VACÍO O LAGUNA NORMATIVA MEDIANTE EL CONTENIDO DE OTRA DISPOSICIÓN QUE CONTENGA SIMILITUD O IDENTIDAD CON LA DISPOSICIÓN QUE SE PRETENDER LLENAR

“Asimismo, se ha identificado la existencia de un *principio de prejudicialidad* en el derecho y se ha evidenciado la laguna normativa en las leyes aplica-

bles que, pese a esta evidente necesidad, no previeron su aplicación de forma expresa.

Empero, también se ha evidenciado que el derecho tributario interno sí recoge de manera expresa algunos casos normados de prejudicialidad que se suscita cuando hay un proceso judicial pendiente que puede afectar el resultado de un procedimiento administrativo de carácter tributario.

Como el supuesto comprendido en la norma es limitado, no existe aplicación supletoria directa, pero puede echarse mano de la integración jurídica, que comprende suplir el vacío o laguna normativa **mediante el contenido de otra disposición que contenga similitud o identidad con la disposición que se pretender llenar.**

Si esta integración se lleva a cabo dentro de un mismo cuerpo normativo o sector del ordenamiento, estaremos ante una auto integración normativa; mientras que, si ocurre entre dos normas distintas, aunque de un mismo sistema [el de derecho tributario] ocurre heterointegración. Asimismo, si el supuesto no es idéntico sino similar, además **se acude a una integración por analogía**, pues se utiliza la figura más parecida, aunque no sea exacta.

Tal como se hizo constar en la sentencia que antecede, de conformidad al artículo 2 del CT, dicho cuerpo normativo es aplicable a relaciones jurídico tributarias que se originan en virtud de los tributos establecidos por parte del Estado, con excepción a las instituidas en la legislación aduaneras y municipal.

Asimismo, se dijo que, atendiendo al carácter instrumental del procedimiento administrativo, así como de sus instituciones, la prejudicialidad es aplicable por derecho propio en los procedimientos de tributación aduanera; sin embargo, debe agregarse que: **(a)** también que se realiza heterointegración normativa para sustentar la aplicación **de las normas** que rigen casos de prejudicialidad del Código Tributario a los procedimientos de la DGA, y **(b)** que como no son supuestos de exacta identidad, se aplican por ser lo más parecido posible, es decir, en forma analógica.

Así, esta aplicación por derecho, de los principios, y por heterointegración normativa analógica de las normas, deviene en que sea procedente la figura de la prejudicialidad en procedimientos de determinación de tributos cuando se encuentre pendiente un proceso judicial en el que se esté discutiendo la legalidad o ilegalidad de una verificación de origen, siempre que la fiscalización y determinación de tributos tengan conexidad con la verificación de origen

Esto supone: **(a)** que **el principio** de prejudicialidad – como tal – se aplica por derecho propio en los procedimientos de tributación aduanera; **(b)** que se realiza heterointegración normativa para sustentar la aplicación **de las normas** que rigen casos de prejudicialidad del Código Tributario a los procedimientos de la DGA, y **(c)** que como no son supuestos de exacta identidad, se aplican por ser lo más parecido posible, es decir, en forma analógica.”

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE VERIFICACIÓN DEL ORIGEN DE LAS MERCANCIAS Y EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE DETERMINACIÓN DE TRIBUTOS, SON DISTINTOS, PARTICIPAN ACTORES DIFERENTES Y CON FINALIDADES QUE NO CONVERGEN

**“II. Respecto a la conexidad de los procedimientos de verificación de origen y de determinación subsiguiente de tributos.**

En la sentencia que precede no se ha aclarado que, tal como lo ha sostenido esta Sala en pronunciamientos anteriores, que el procedimiento administrativo de verificación del origen de las mercancías y el procedimiento administrativo de determinación de tributos son distintos, en los cuales participen actores diferentes y con finalidades que no convergen; sin embargo, es innegable que existe conexidad entre ellos, pues es posible que los pronunciamientos -tanto administrativos como jurisdiccionales- que estén relacionados con la verificación del origen de mercancías impostadas y el subsecuente goce de algún beneficio aduanero, tengan relación e incidan con una posterior determinación de tributos que recaiga en el importador a consecuencia de aquella verificación.

Por ende, sí se reconoce esta conexidad para los efectos de determinar la procedencia de la figura de la prejudicialidad en estos casos.”

**“III. Sobre los efectos jurídicos de la sentencia.**

La prejudicialidad como figura tiene un propósito específico: impedir resultados contradictorios en procesos ligados entre sí, a fin de conservar la coherencia de los pronunciamientos judiciales y dotar de certeza y seguridad a las relaciones jurídicas.

En ese sentido, la alegación de prejudicialidad en un proceso tiene como propósito principal detener el pronunciamiento definitivo hasta que no sea resuelto el asunto preliminar que podría incidir en el proceso o procedimiento subsecuente.

Esto significa que, si se aduce la concurrencia de prejudicialidad, lo que se alega no es un vicio sino un obstáculo procesal que atañe tan solo al pronunciamiento definitivo, en alguna ocasión podrá también incidir en etapas previas, pero ello no constituye la generalidad.

Por consiguiente, lo relevante de la declaratoria de existencia del obstáculo para decidir **no es el momento en que se pide la prejudicialidad** pudiendo incluso continuar el procedimiento o proceso hasta sus postreras etapas, pues, lo que importa es **postergar el pronunciamiento definitivo**.

De ello deriva que si una parte ha aducido la existencia de otro proceso en el cual está pendiente el pronunciamiento y esa decisión influirá en la decisión del proceso o procedimiento en el cual se alega, basta con pausar dicho trámite **antes de emitir la decisión definitiva** sin que por ello se entienda que deba paralizarse este segundo proceso o procedimiento desde que se haya alegado la existencia de la prejudicialidad.

Por tal razón, no comparto el criterio expresado en la sentencia de mayoría cuando se relaciona que existe actividad irregular por no aplicar la figura de la prejudicialidad, desde el momento en que la contribuyente social que ahora apela presentó el escrito en el cual se alegó la existencia de la prejudicialidad.

En la medida que no exista pronunciamiento definitivo, el resto de actuaciones puede realizarse – salvo que exista una regla expresa de nulidad, que en este caso no existe pues se está aplicando el principio de prejudicialidad de manera directa **sólo como principio** pero las reglas para delimitar su alcance se aplican por integración normativa analógica, de la cual no puede extraerse vicios no reglados por el legislador.

Como no ha habido pronunciamiento definitivo en este procedimiento y no hay regla específica de anulación, entonces no existe, hasta el momento, actividad viciada de la administración, sino tan solo la obligación de esperar hasta que exista pronunciamiento definitivo en el proceso contencioso administrativo que se sigue en esta Sala para impugnar el resultado del acto de verificación de origen.

Por todo lo antecedente no comparto la declaratoria de nulidad de “los actos posteriores” a la interposición del mencionado escrito; sino que, **únicamente debió declararse la anulación a partir del acto administrativo final del procedimiento de determinación de tributos**, esto es, la resolución emitida por la Dirección General de Aduanas a las quince horas del veinte de diciembre de dos mil dieciséis, marcado con la referencia No. **\*\*\*/16/DJCA/DPJ/38.**”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 23-20-RA-SCA, fecha de la resolución: 05/11/2020*

## VOTO DISIDENTE DE LA MAGISTRADA ELSY DUEÑAS LOVOS

### ERROR DE TIPO

INDEPENDIENTEMENTE DE CATALOGAR O NO EL DOCUMENTO OBJETO DE DEBATE COMO AUTENTICO O NO, EL ADMINISTRADO CARECE DE RESPONSABILIDAD, AL NO DEMOSTRAR QUE HA TENIDO ALGÚN GRADO DE CONOCIMIENTO PREVIO DE LA FALSEDAD

“Elsy Dueñas Lovos, Magistrada de la Sala de lo Contencioso Administrativo de esta Corte, no concurro con mi voto en sentencia que antecede, en la que se revoca la resolución dictada por la Cámara de lo Contencioso Administrativo, y se declaró que no existe el vicio de ilegalidad en los actos administrativos sancionatorios dictados por la presidenta del FISDL, concerniente a la violación al principio de culpabilidad, por las razones de derecho que a continuación expongo.

(a) El razonamiento mayoritario se decanta por la configuración de un error de tipo vencible, y por esta razón, la atribución de responsabilidad a Coto Escobar Asociados a título de imputación culposa o negligente.

Sin embargo, esta Magistrada advierte que en el presente caso no se perfila un supuesto de error de tipo. En realidad, lo que se concreta, es una ruptura del nexo de causalidad entre la acción cometida, y el resultado infractor; situación que lleva a la conclusión de atribución de responsabilidad objetiva por mis colegas magistrados, en contra de Coto Escobar Asociados. Esto se fundamenta a partir de tres aspectos esenciales:

(1) A la sociedad apelada, le fue entregado, por una tercera persona, para ser agregado en la oferta técnica, un documento con respaldo de verdadero o auténtico, o al menos, con la *apariencia de serlo*, pues lucía como tal al estar extendido en papel membretado, con una firma y un sello institucional.

(2) Dentro del procedimiento administrativo en contra de Coto Escobar Asociados, no se probó por algún medio de prueba que Coto Escobar Asociados haya tenido conocimiento de la falsedad de la información contenida en la constancia objeto de debate; ello, a efecto de establecer algún tipo de responsabilidad. Esto conlleva a establecer que no existe nexo causal entre una acción u omisión efectuada por la sociedad apelada, y la consumación de la infracción administrativa. Establecer su culpabilidad implicaría la atribución de responsabilidad objetiva, modalidad que se encuentra proscrita en el derecho administrativo sancionador; perfilándose una violación flagrante al principio de culpabilidad descrito en el artículo 12 de la Constitución.

(3) A mi criterio, Coto Escobar Asociados no estaba obligada a controlar la legalidad o veracidad de un documento con apariencia de verdadero o auténtico. Era el FISDL el encargado de velar por la legalidad de la propia licitación pública y de corroborar, previo a otorgar una licitación, que la documentación presentada por las partes tuviera información cierta. Es incluso parte del quehacer de la Administración Pública en los procedimientos de licitación, llamar a las instituciones y preguntar sobre el contenido de las constancias.

(b) Por estas razones, en el presente caso, independientemente de que mis colegas magistrados cataloguen o no al documento objeto de debate como auténtico o no, el administrado carece de responsabilidad, pues no se ha demostrado que haya tenido algún grado de conocimiento previo sobre la falsedad de la información contenida en una constancia, ni se le podía exigir que indagara sobre el contenido de una constancia que claramente lucía como verdadera, como auténtica, que no ameritaba corroborarse.

Por lo tanto, la decisión no podía ser distinta a la de **confirmar** la resolución venida en alzada dictada por la Cámara de lo Contencioso Administrativo las quince horas con cinco minutos del trece de agosto de dos mil diecinueve; al haber violado la resolución de la presidente del FISDL el principio constitucional de culpabilidad.” *Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 1-20-RA-SCA, fecha de la resolución: 13/03/2020*

**VOTO DISIDENTE DE LA MAGISTRADA PAULA PATRICIA VELASQUEZ CENTENO****DEDUCCIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA****PÉRDIDAS DE ENERGÍA ELÉCTRICA, TÉCNICA Y NO TÉCNICA**

“Al igual que mi honorable colega Sergio Luis Rivera Márquez mi disidencia es respecto del fundamento externado en el epígrafe denominado “3.2 Tratamiento tributario de las pérdidas de energía”, específicamente en cuanto al reconocer el aludido 11.53% que la apelante social se dedujo en su declaración de la renta para el ejercicio dos mil once, como costo de venta por pérdidas de energía.

Sobre lo anterior, coincido en parte los motivos expuestos por él en su voto disidente, en el sentido que para este caso en específico, deben de analizarse cada uno de los dos tipos de “perdidas de energía -técnica y no técnica-”, para determinar si cada una de ellas cumplen o no con los requisitos que la ley establece para su deducción.

Así, para la suscrita la llamada pérdida técnica -que constituye una merma según el concepto establecido en la sentencia en el punto número 2 Conceptos comprometidos en la problemática a desarrollar- debe reconocerse como costo de venta por pérdidas de energía, es decir, que el 9.40% reconocido por la SIGET como institución que ostenta la calidad de ente regulador en el rubro de energía eléctrica, cumple con los requisitos establecidos en los artículos 28 incisos primero y segundo, y 29 numeral 11 LISR, conforme a lo interpretado por el legislador al equipararse mermas [pérdidas técnicas] a costos necesarios para la producción de la renta y para la conservación de su fuente, por ser este fenómeno inherente a la actividad de distribución y comercialización de la energía eléctrica –*efecto joule*-.

En cuanto a las llamadas pérdidas no técnicas, para la suscrita al no ser inherentes a la naturaleza del bien por existir intervención de la mano del ser humano, no son propias del negocio, ni necesarias para la producción de renta y para mantener la fuente generadora.

Pérdidas que el legislador no ha establecido que puedan llegar a reconocerse o vincularse con la actividad de generación o conservación de la renta, si se demostrare que se han realizado esfuerzos para el cuidado de los bienes y/o la imposibilidad de impedir el fraude o hurto, tal como otras legislaciones lo tienen expresamente regulado. En otras palabras, no se puede supeditar el reconocimiento o no de las pérdidas no técnicas [pérdidas extraordinarias] a un tema probatorio al no estar regulado en ley.

Lo expuesto en el párrafo precedente es el motivo por el cual disiento de la postura expuesta por el Magistrado Rivera Márquez.

Ahora bien, al ser el tipo de pérdidas del cual venimos hablando ocasionadas por terceros y/o por el propio descuido o negligencia de las empresas distribuidoras, no tienen relación directa con la generación de renta.

En ese sentido, las mismas deben ser consideradas como pérdida de capital según lo establecido en el artículo 29-A numeral 10 LISR, ya que cuando dicho artículo señala “todas aquellas transacciones distintas”, no se limita a operaciones de transferencia o enajenación de un bien específico, mueble o inmueble, a consecuencia de un trato, convenio o negocio sobre un activo de capital; en primer lugar, porque la disposición legal antes señalada es explícita en establecer que las pérdidas de capital no son deducibles a los efectos del impuesto sobre la renta, y en segundo lugar, cuando se refiere a “todas aquellas transacciones distintas”, se entiende como todas las operaciones de pérdidas de capital, diferentes de las operaciones señaladas en los artículos 14 y 42 LISR, que se refieren a la pérdida de capital en la venta de bienes muebles o inmuebles, enmarcados como una actividad no habitual.

Nótese que el legislador al hablar de transacciones distintas, no se refiere a pérdidas de capital como resultado de la transferencia o enajenación de bienes muebles e inmuebles, ya que entonces habría que cuestionarse en qué sentido sería distinta dicha operación con la establecida en los artículos aludidos.

Es así, que la suscrita comparte lo dicho por la DGII en el sentido que una pérdida en cualquiera de las clases de capital que sea, siempre constituirá una pérdida de capital de la empresa. Ya que el capital está conformado por los recursos, bienes y valores invertidos para la producción –por tanto para la obtención de rentas y conservación de la ganancia–, en el presente caso la distribución de energía.

En razón de lo anterior, y teniendo en cuenta que las llamadas pérdidas no técnicas obedecen principalmente al uso clandestino del servicio y/o errores administrativos y técnicos, entre otros, los mismos deben ser asumidos por la sociedad al ser una pérdida de capital, pues constituyen un riesgo que ha decidido asumir la sociedad, riesgos empresariales los cuales el legislador no permite que el fisco participe.

Por tanto, considero que el restante 2.13% del 11.53% no debería ser deducido del impuesto correspondiente, por no ser un costo indispensable y necesario para la renta y para la conservación de la fuente, y siendo este un elemento para reconocer todo costo o gasto para ser deducible por la doctrina y jurisprudencia de esta Sala. Aunado a que no está establecido en ley tal deducción. En tal sentido, el 2.13% debe ser absorbido por la demandante social, por convertirse en un riesgo empresarial al no participar en la generación de renta.

En consecuencia, de conformidad al artículo 517 del CPCM, de aplicación supletoria al presente proceso, debería revocarse la sentencia venida en alza respecto a este punto en razón que se observa que el Tribunal *a quo* cometió infracción al tomar como base para el reconocimiento parcial del costo de venta en pérdida de energía únicamente el porcentaje que la SIGET autoriza sea facturado al usuario final, el cual tiene ese fin específico [fijar tarifa], y no reconocer la totalidad de las llamadas pérdidas técnicas que la SIGET autorizó y/o validó el

cual corresponde al 9.40% del total de pérdidas de distribución ocurridas en las redes de la EEO.

La forma de reparar el derecho violado, para la suscrita sería ordenarse a la DGII que emita una nueva resolución en la cual ajuste únicamente la determinación hecha en concepto de impuesto sobre la renta reconociendo únicamente el 9.40% correspondiente a las pérdidas técnicas, por las razones antes expuestas.” *Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 18-19-RA-SCA, fecha de la resolución: 24/02/2020*

## VOTO DISIDENTE DE LA MAGISTRADA PAULA PATRICIA VELÁSQUEZ CENTENO

### INADMISIBILIDAD DE LA DEMANDA

EL PLAZO PARA PRESENTAR LA DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA NO SE SUSPENDE POR LA TRAMITACIÓN O DEMORA JUDICIAL, POR TENER NATURALEZA PERENTORIA Y PRECLUSIVA

“La aplicación automática de las normas del CPCM, al caso en concreto, permite arribar a la conclusión sostenida en el auto precedente. Sin embargo, tal como ha referido el artículo 123 de la LJCA: *“En el proceso contencioso administrativo se aplicarán, en cuanto fueren compatibles con la naturaleza de este, las disposiciones del Código Procesal Civil y Mercantil que no contraríen el texto y sus principios procesales”*.

A. El Tribunal Constitucional de España ha sostenido que no es admisible la apelación de resoluciones judiciales que declaran la inadmisibilidad de una demanda contencioso administrativa, por las causas legales predeterminadas. No obstante, el mismo Tribunal ha señalado que *esta regla tiene como excepción aquellos supuestos en los que la interpretación efectuada por el órgano judicial (que declara la inadmisibilidad) sea arbitraria, manifiestamente irrazonable o fruto de un error patente*.

Asimismo, cuando del acceso a la jurisdicción se trata, es admisible la apelación de inadmisibilidades *en los casos en que la normativa aplicada se haya interpretado de forma rigorista, excesivamente formalista o desproporcionada en relación con los fines que preserva y los intereses que se sacrifican* (STC 231/2001, del 26 de noviembre).

En estos casos, sostiene la jurisprudencia comparada, se produce una violación del derecho a la tutela judicial puesto que *los órganos jurisdiccionales (el que emitió la inadmisibilidad y el que rechazó el recurso de apelación contra esa inadmisibilidad) debían ofrecer una interpretación que se ajustara a la Constitución*.

En este sentido, se ha sostenido que vulneran el derecho a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de derecho de acceso a los recursos legalmente esta-

blecidos, *aquellas inadmisibilidades de demandas que se fundan en una interpretación de la legalidad que proceda estimar como arbitraria o manifiestamente irrazonable* (STC 133/2000, de 16 de mayo), *se apoyen en una causa legal inexistente* (SSTC 69/1984, de 11 de junio; 57/1988, de 5 de abril; 18/1993, de 18 de enero; 172/1995, de 21 de noviembre; 135/1998, de 29 de junio; 168/1998, de 21 de julio; 63/2000, de 13 de marzo; 230/2000, de 2 de octubre), o, *en fin, sean el resultado de un error patente* (SSTC 295/2000, de 11 de diciembre; 134/2001, de 13 de junio).

Estas posturas son sostenidas, aparte de las referencias precisadas en el párrafo anterior, en la sentencia STC 65/2011, del 16 de mayo de 2011, en la que la Sala Segunda del Tribunal Constitucional de España reseñó lo siguiente.

*“(...) según es pacífico en la jurisprudencia de los órganos judiciales ordinarios y es punto de partida incontrovertido en las alegaciones que el Fiscal formula en este proceso constitucional, (...) resulta que las Sentencias de un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo son susceptibles de recurso de apelación (...) siempre que declaren la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo, cualquiera que sea la razón en que se funde dicha inadmisibilidad. O, dicho con otras palabras, que las Sentencias de un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo que declaren la inadmisión de un recurso contencioso-administrativo son susceptibles de recurso de apelación (...) Este régimen legal encuentra su razón de ser en la mayor efectividad del derecho a obtener una resolución judicial de fondo, pues posibilita que en todos los casos (...) en que la primera instancia concluye con una decisión judicial de cierre del proceso sin pronunciamiento sobre el fondo exista una vía de recurso para que otro órgano judicial verifique si dicha resolución judicial es conforme con el derecho de acceder a la jurisdicción y obtener una resolución de fondo sobre las cuestiones suscitadas. En el presente caso la sentencia apelada había sido dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 9 de Barcelona y su fallo era de inadmisión del recurso contencioso-administrativo por extemporáneo, de modo que, de acuerdo a lo que acabamos de decir, resulta patente que era susceptible de recurso de apelación, no siendo posible otra interpretación y aplicación del régimen legal descrito que sea conforme con la lógica jurídica (...)”.*

B. En este punto es importante señalar que la anterior postura también es reafirmada por la doctrina clásica del derecho administrativo. Así, Eduardo García de Enterría, al analizar la procedencia de la apelación frente a una resolución judicial que ordena una “inadmisibilidad de la demanda”, y aduciendo el *principio de la interpretación más favorable al derecho del administrado al enjuiciamiento jurisdiccional de los actos administrativos*; ha sostenido lo que sigue.

*“(...) Es un hecho que el acceso a los Tribunales contencioso-administrativos es infinitamente más complejo que el acceso a los Tribunales ordinarios. Por varios y concurrentes motivos: la necesidad de provocar un acto administrativo previo, la de agotar contra él la vía administrativa, el sometimiento de los recursos administrativos previos y de la misma acción judicial a plazos*

*fugacísimos de caducidad —medidos por días—, que contrastan con los largos plazos de prescripción —medidos ordinariamente por años— vigentes en las vías ordinarias (prescripción que admite llanamente, además, la posibilidad de interrupciones judiciales o extrajudiciales), las limitaciones de legitimación para recurrir a quienes, sin embargo, se sienten subjetivamente afectados por las actuaciones administrativas, los restos históricos convencionales sobre una supuesta limitación de los poderes jurisdiccionales respecto a los actos de la Administración, la inercia mental de ver en esta un poder legitimado y tendencialmente justificado en cualquiera de sus actuaciones, por la identificación tradicional entre poder y derecho (the King can do not wrong, lex animata in terra, lex loqueas, etc.), especialmente en cuanto a actos discrecionales, pretendidos actos políticos y actos normativos, la exigencia de requisitos especiales como el de previo pago o el de dirigir la demanda necesariamente contra un acto sin poder pedir una condena por vía principal, sino exclusivamente accesoria, etcétera, etc. Todo ese complejísimo sistema de preceptos contrasta con la facilidad con que cualquiera puede dirigirse al Juez ordinario sin más que cumplir unas reglas elementales y claras. Este contraste es además llevado al extremo si se observa que la inadmisión de una acción civil no implicará normalmente para el accionante una pérdida definitiva de su derecho, por la posibilidad de un replanteamiento inmediato del proceso, una vez subsanados los defectos iniciales (y porque la misma prescripción quedará interrumpida aunque uno se dirija a un Juez incompetente o formule con error la demanda, etc.) En tanto que la declaración de inadmisión de un recurso contencioso lleva aparejada ordinariamente (y aquí juega sobre todo la durísima calificación de los plazos para recurrir como plazos de caducidad y no de prescripción, que, por cierto, ninguna norma positiva proclama) la imposibilidad absoluta de volver a plantearlo, y con ello la de una pérdida completa y definitiva del derecho material discutido. En las complicadas sirtes del proceso contencioso-administrativo y de sus supuestos previos se producen todos los días pérdidas de derechos materiales que habría que ser muy insensible a los valores jurídicos para no deplorar profundamente. Es esto lo que da a las declaraciones de inadmisión de los recursos un tinte de verdaderas denegaciones de justicia en la conciencia de los administrados, que no alcanzan a comprender lo que ellos se imaginan —y la jurisprudencia antigua no dejaba de darles la razón en ocasiones— que es una simple resistencia a enjuiciar los actos del poder público (...)* (Eduardo García de Enterría Martínez-Carande. Revista de Administración Pública. ISSN 0034-7639, N° 42, 1963, págs. 267-294).

C. Aplicando los anteriores conceptos de la jurisprudencia comparada y de la doctrina del derecho administrativo, resulta concluyente que en el caso del proceso contencioso administrativo salvadoreño esas previsiones tienen su correspondencia en el *derecho constitucional de acceso a la tutela judicial efectiva*.

Este derecho, tal como lo ha manifestado la Sala de lo Constitucional de esta Corte, posee, como una de sus manifestaciones, el derecho de acceso a

los recursos judiciales como un medio para ejercer un control de las decisiones emitidas por los juzgadores.

Como referencia, tal Tribunal ha señalado: “(...) *En lo que concierne al derecho a los medios impugnativos o derecho a recurrir (v. gr., Sentencias del 14-IX-2011 y 4-II-2011, Amps. 220-2009 y 224-2009 respectivamente), este es un derecho de naturaleza constitucional procesal que, si bien esencialmente dimana de la ley, se ve constitucionalmente protegido en cuanto faculta a las partes intervinientes en un proceso o procedimiento a agotar todos los medios para obtener del tribunal o ente administrativo superior en grado de conocimiento una reconsideración de la resolución impugnada. Entonces, si bien la interpretación y aplicación de las disposiciones que regulan los presupuestos y requisitos establecidos por el legislador para la válida promoción de los medios impugnativos corresponde a la jurisdicción ordinaria, dicha concreción debe realizarse de conformidad con la Constitución (...) esto es, en la forma más favorable a la efectividad de los derechos fundamentales*” (Sentencia de las once horas con cinco minutos del día veintiuno de marzo de dos mil catorce. Amparo 665-2011).

Ahora bien, en el presente caso resulta evidente que la demandante se encuentra en una situación particular y de premura que amenaza la devastación del derecho sustantivo que pretende hacer valer, frente a la actuación administrativa que ha sometido a control judicial en la primera instancia.

En este sentido, el plazo previsto por la LJCA para ejercer la acción contencioso administrativa (sesenta días hábiles) no logrará cubrir, con suficiencia, la necesidad de tutela judicial reclamada, tal como lo expondré a continuación.

En cuanto al ejercicio de la acción judicial, este caso plantea una situación totalmente diferente a aquella que tiene cabida en materia privada (materia en la que resulta totalmente aplicable y sin ninguna restricción el razonamiento procesal plasmado en la resolución que antecede al presente voto).

Así, el plazo para entablar una demanda civil en sede ordinaria es de *veinte años*, de conformidad con el artículo 2254 del Código Civil.

Como se advierte, este dato permite advertir que en el presente caso (proceso contencioso administrativo) se configura una situación de tal magnitud para el administrado: (i) únicamente cuenta con sesenta días hábiles para interponer su demanda y, además, como adelante lo explicaré, (ii) tal plazo no se suspende por la tramitación o demora judicial.

En este punto la suscrita es enfática en señalar que dicho plazo procesal —sesenta días hábiles para interponer la demanda contencioso administrativa— *tiene una naturaleza perentoria y preclusiva por ser una materia de orden público no disponible para las partes, en aras de la seguridad jurídica y las auto-tutelas declarativa y ejecutiva.*

Con ello, el impetrante cuenta, materialmente, con una sola oportunidad (*por el contexto advertido en este caso*) para ejercer la acción contencioso administrativa.”

UN ACTO ADMINISTRATIVO SE PRIVA DE SU EFICACIA EN LA MEDIDA QUE UNA DILACIÓN O DEMORA JUDICIAL, BAJO EL JUSTO IMPEDIMENTO, GENERA UNA SUSPENSIÓN DEL PLAZO PARA LA IMPUGNACIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA

“Notando esta situación, la Sala de lo Contencioso Administrativo debe adoptar una posición garantista y favorable al ejercicio del derecho de acción; propugnar por la aplicación directa de la Constitución de la República; rebasar el *formulismo enervante* que entorna este caso; e interpretar el Derecho Procesal conforme su verdadera naturaleza, esto es, el constituir un conjunto de normas de carácter eminentemente *instrumental a la protección del derecho sustantivo*.

Adoptándose tal postura, la única conclusión plausible es la relativa a que, en el *sub judice*, se debe admitir el recurso de apelación planteado, motivándose esta decisión en la trascendencia de la tutela judicial efectiva de cara a la situación del recurrente, quien no tiene la posibilidad, a esta fecha, de interponer una nueva pretensión.

En este orden, se debería especificar que la admisión de la apelación deducida atañe al específico caso de la impugnación de una “inadmisibilidad de demanda”, pronunciamiento que permitiría desestimar, de origen, una acepción errónea relativa a que cualquier tipo de resolución puede ser objeto de apelación.

Siguiendo este razonamiento, las anteriores aseveraciones obligan a precisar ciertas cuestiones jurídicas y de suma trascendencia.

Contrario a lo sostenido en la resolución judicial que antecede el presente voto, es mi criterio que el plazo para interponer la demanda contencioso administrativa *no se puede interrumpir o suspender por la tramitación o la demora judicial sino, únicamente, por causas específicas determinadas en la ley*.

Así, es el caso que la LJCA ha previsto, solamente, un caso de suspensión del plazo en referencia, siendo este el que concurre en la tramitación del denominado “*aviso de demanda*” (artículo 30 inciso 4° de la LJCA: “*Los plazos estipulados en el artículo 25 de esta Ley se suspenderán desde el momento en que se solicite al Tribunal que requiera el expediente administrativo, hasta el momento en que fuese recibido*”).

Por lo tanto, en el caso de mérito, y contrario a lo sostenido en la resolución que antecede a este voto, el plazo para la interposición de la demanda contencioso administrativa no ha soportado suspensión o interrupción alguna por causa de dilaciones o demora de la Cámara. Consecuentemente, a estas instancias temporales ya no se encuentra vigente ningún período para el ejercicio de la acción.

En este punto es importante precisar que el plazo para la interposición de una demanda contencioso administrativa no sólo conecta con el válido ejercicio de la acción por parte de un particular, sino, también, representa, en primer término, la demora legal (*límite temporal de seguridad jurídica*) de un acto administrativo para adquirir estado de firmeza y, por ende, obligatoriedad en su ejecución.

Siguiendo este orden de ideas, la alegada (en el auto precedente a este voto) actuación procesal de la Cámara, calificada como dilación indebida, implica estimar que un hecho judicial (o mejor dicho, la desidia o mora judicial), de manera automática, restringe la *auto tutela ejecutiva* e imposibilita la eficacia de un acto que reviste intereses públicos.

Así, un acto administrativo, representativo de los intereses generales y, además, producto del ejercicio de una potestad pública, sería privado de su eficacia, sin la seguridad jurídica de una regla legal y precisa, en la medida en que se interprete que una dilación o demora judicial, bajo el cobijo abstracto de un “*justo impedimento*”, sin más, genera una suspensión del plazo para la impugnación contencioso administrativa.

### III. Conclusión.

Con fundamento en las anteriores consideraciones, es mi criterio que, en el presente caso, debe aplicarse directamente la Constitución; justificar, con las premisas jurídicas, procesales, doctrinarias y jurisprudenciales reseñadas, la amplitud del derecho de acceso a la tutela judicial efectiva; y, así, admitir el recurso de apelación interpuesto por la licenciada Mirna Elizabeth Torres de Flores, apoderada de la Municipalidad de Santa Tecla, motivando de manera particular la procedencia de este, en el caso concreto.

Con ello, esta Sala tendría que determinar si en la primera instancia se realizó un análisis certero del requisito de forma objetado y que originó la inadmisibilidad de la demanda, decisión que implica, materialmente, una privación del acceso a los tribunales legalmente establecidos.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 3-20-RA-SCA, fecha de la resolución: 27/01/2020*

## VOTO DISIDENTE DE LOS MAGISTRADOS SERGIO LUIS RIVERA MÁRQUEZ Y ROBERTO CARLOS CALDERÓN ESCOBAR

### MEDIDAS CAUTELARES EN EL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

#### PRECEDENTES RELACIONADOS A LA PRETENSIÓN AUTÓNOMA DE ILEGALIDAD DE LA MEDIDA CAUTELAR DICTADA CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 4 LRGA

#### “II. Precedentes relacionados a la pretensión autónoma de ilegalidad de la medida cautelar dictada con fundamento en el artículo 4 LRGA.

1. Originalmente este tribunal consideró que las medidas cautelares dictadas por autoridades administrativas en aplicación del artículo el artículo 4 LRGA podían ser conocidos en forma autónoma como objeto de pretensión contencioso administrativa.

Esta postura fue adoptada al conocer esta Sala por primera vez en apelación la demanda que ha dado origen al presente proceso contencioso administrativo,

pues en el recurso de apelación con referencia 3-18-RA-SCA, se pronunció la resolución de las quince horas treinta y ocho minutos del veintiuno de septiembre de dos mil dieciocho, que fue suscrita por las Magistradas Elsy Dueñas Lovos, Paula Patricia Velásquez, Dafne Yanira Sánchez de Muñoz y el magistrado suplente Juan Manuel Bolaños.

2. Tal Criterio fue reiterado por la mayoría de magistrados de la actual integración de la Sala en el proceso con referencia **360-2013** en el cual se pronunció la resolución de las quince horas treinta dos minutos del dieciocho de febrero de dos mil diecinueve; decisión adoptada por las Magistradas Elsy Dueñas Lovos y Paula Patricia Velásquez Centeno, y por el Magistrado Roberto Carlos Calderón Escobar, **no así por el suscrito -Sergio Luis Rivera Márquez-, quien no compartió dicho criterio** por lo que plasmó su voto disidente en el cual postuló que, de conformidad con el mismo texto del **artículo 4 de la LRG**A ese tipo de medidas no son autónomas y deben ser controladas por el juez con competencia civil que está conociendo por lo que la demanda en este caso debió ser declarada improponible.

3. Sin embargo **ocurrió una modificación del precedente en el proceso con referencia 3-20-PC-SCA**, pues en ella las Magistradas Elsy Dueñas Lovos y Paula Patricia Velásquez Centeno, y el Magistrado Roberto Carlos Calderón Escobar coincidieron con el criterio que el suscrito ha venido sosteniendo, teniendo como consecuencia que se dictó el auto definitivo de las diez horas veinticinco minutos del día trece de marzo de dos mil veinte en la cual se declaró la improponibilidad de la pretensión que se promovía ante este Tribunal por considerarse como nueva postura del tribunal que las medidas cautelares dictadas con fundamento en el artículo 4 LRG A no se pueden impugnar de manera autónoma en esta sede, sino que deben ser conocidas por el Juez que lleva el control del procedimiento principal.

4. En la sentencia de mayoría al cual se relaciona este voto, de nuevo se adopta el precedente que se había dejado de lado, decisión que no compartimos por las razones que se exponen en el acápite siguiente.”

LA LJCA ADMITE LA IMPUGNACIÓN AUTÓNOMA DE ACTOS DE TRÁMITE, ÉSTA PROCEDERÁ ÚNICAMENTE PARA LOS SUPUESTOS QUE TAXATIVAMENTE EXPRESA EL INCISO 2° DEL ARTÍCULO 4

### “III. Solución jurídica aplicable al presente caso.

1. La pretensión conocida en primera instancia versa sobre la ilegalidad atribuida a un acto de trámite consistente en una medida cautelar previa al proceso establecido en aplicación de la Ley Reguladora de la Garantía de Audiencia de los Empleados Públicos no Comprendidos en la Carrera Administrativa.

2. La Cámara de lo Contencioso Administrativo, en la sentencia apelada resolvió: «*SE DESESTIMA la pretensión incoada por la señora ICLDP por medio de su procurador abogado LUIS GIANCARLO DE LA GASCA COLTRINARI, en*

*contra de la CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR, en el sentido de declarar la ILEGALIDAD Y CONSECUENTE ANULACIÓN de la letra c) del acuerdo No. \*\*\* pronunciado a las quince horas del tres de mayo de dos mil ocho (...) y en consecuencia NO HA LUGAR a la condena de indemnización de daños y perjuicios solicitada»*

3. Respecto a la impugnación en sede judicial el artículo 4 de la LJCA regula: «*Podrán deducirse pretensiones derivadas de actos administrativos expresos, tácitos y presuntos. Procederá la impugnación tanto de los actos definitivos como de los de trámite. Los actos de trámite podrán impugnarse de manera autónoma de los actos definitivos cuando pongan fin al procedimiento haciendo imposible su continuación, decidan anticipadamente el asunto de que se trate o cuando produzcan indefensión o un daño irreparable*» [subrayado propio].

La referida norma procesal permite la impugnación tanto de los actos definitivos como los de trámite; la impugnación de estos últimos —por regla general— no procederá de manera autónoma como en el acto definitivo, excepto en supuestos regulados en el artículo 4 de la LJCA (verbigracia, resolución de improponibilidad de las trece horas cincuenta y cinco minutos del día veinticuatro de septiembre de dos mil dieciocho en el proceso referencia 4-18-RA-SCA).

Lo anterior se traduce en que, si bien la LJCA admite la impugnación autónoma de actos de trámite, esta procederá únicamente para los supuestos que taxativamente expresa el inciso 2° del artículo 4, pero cuando se trate de actos de trámite, que no encajen en dichos supuestos, los vicios que contengan podrán ser alegados de manera conjunta con la impugnación del acto definitivo o resolución final.”

#### LA HABILITACIÓN PARA QUE UN TRIBUNAL CONOZCA PRETENSIONES DETERMINADAS LE VIENE DADA POR SU COMPETENCIA

“4. En todo caso, la habilitación para que un tribunal conozca pretensiones determinadas le viene dada por su competencia, que puede ser territorial, por materia, cuantía o **por función**, de manera que, un tribunal puede encontrarse en el mismo territorio de los hechos contenidos en la pretensión, puede además tratarse de una materia que es competencia de dicho tribunal, pero si por su determinación funcional no le corresponde su conocimiento, el tribunal será incompetente y no estará habilitado para recibir, tramitar y decidir sobre el fondo de la pretensión planteada.

[...]

6. La pretensión contenida en la demanda se dirigió contra la decisión de suspensión como **medida cautelar**, dictada por el Organismo de Dirección de la Corte de Cuentas de la República.

En ese sentido, aunque se trata de un acto administrativo de trámite, pues fue dictado por un ente de la administración, tal proceder se desarrolló de conformidad con la Ley Reguladora de la Garantía de Audiencia de los Empleados

Públicos no Comprendidos en la Carrera Administrativa, por lo que se requiere determinar a quién corresponde su control según el ordenamiento jurídico vigente.

7. En el caso subjúdice, el análisis de la suspensión cautelar dictada por el Organismo de Dirección de la Corte de Cuentas de la República implica la valoración de la falta que se le atribuye a la demandante, la cual dio lugar a que dicho organismo iniciara el procedimiento para dar por finalizada la relación laboral, lo que según el artículo 4 LRGA, es **competencia del Juez de Primera Instancia** que conozca en materia civil, de la jurisdicción donde el demandado desempeña el cargo o empleo, a quien se le presentará la solicitud de remoción o destitución, expresando las razones legales que se tuvieren para hacerlo, los hechos en que se funda la pretensión y proponiendo la prueba pertinente, y será dicho juzgador quien tomará la decisión si es procedente o no la separación del cargo del empleado.

Asimismo, en la parte final de dicho precepto se dispone *“En los casos de falta grave podrá suspenderse de su cargo al empleado público infractor, quien **deberá ser restituido si el juez competente fallare que no hay lugar a su despido**”*, tal como reza dicha norma, el juez competente —Juez de Primera Instancia que conozca en materia civil— será el que decida si hay lugar al despido o no y la autoridad administrativa que haya dictado la medida cautelar deberá revocarla en caso que el Juez desestime la pretensión de despido.

Lo anterior significa que el legislador en forma expresa ha otorgado a un juez determinado la competencia funcional para conocer de las medidas cautelares dictadas por los distintos entes administrativos siempre que se funden en el artículo 4 LRGA y le ha otorgado a dicho juez, la decisión definitiva, que recae en el vínculo laboral sometido a su conocimiento.”

SUSPENSIÓN DICTADA EN SEDE ADMINISTRATIVA NO ES UN ACTO DEFINITIVO NI AUTÓNOMO, ES SÓLO UNA MEDIDA CAUTELAR DICTADA EN UN PROCESO

“Así, es evidente que la suspensión dictada en sede administrativa no es un acto definitivo ni autónomo, es sólo una medida cautelar dictada en un proceso cuya competencia es ajena a la jurisdicción contencioso administrativa y, siendo la medida un acto de trámite procesal, es del todo irrelevante su condición de acto administrativo como la determinación de si es o no un acto de trámite cualificado, ya que, lo sea o no lo sea, no existe habilitación legal para que un tribunal de la jurisdicción contencioso administrativa lo conozca.

Cabe acotar que esta medida es instrumental, está supeditada al inicio del proceso ante el juez con competencia civil y no está diseñada para convertirse en un acto autónomo o de larga duración. En todo caso, no se trata de un acto administrativo definitivo que se encuentre sin cobertura jurisdiccional, pues es sometido a control judicial pero no ante esta Sala, sino ante el juez que debe conocer el proceso determinado en la LRGA.

8. En ese orden de ideas, ni la Cámara de lo Contencioso Administrativo ni esta Sala tiene competencia –en este caso funcional– para resolver sobre el fondo de esta pretensión, por lo que, no debió nunca conocerse en ella, sino rechazarse liminarmente, en consecuencia, es aplicable al caso el artículo 232 letra “a” CPCM:

*“Los actos procesales serán nulos sólo cuando así lo establezca expresamente la ley. No obstante, deberán declararse nulos en los siguientes casos:*

*a) **Si se producen ante o por un tribunal que carece de jurisdicción o competencia que no pueda prorrogarse.**”*

La competencia funcional es una de las que no puede prorrogarse, de modo que los actos procesales válidos son los que dicta el juez competente, mientras que los que pudiere emitir cualquier otro tribunal que careciere de esa competencia funcional adolecerían de vicio insubsanable.

Por otra parte, el suscrito considera que ni siquiera **en el caso que el proceso contemplado en la LRGa nunca se inicie pero la medida cautelar sí se haya dictado** puede considerarse autónomo el acto y competentes los tribunales de lo contencioso administrativo pues a quien correspondería denunciar la imposición de la medida sin seguir el proceso sería al trabajador, ante el juez funcionalmente competente, que seguiría siendo el juez con competencia civil, puesto que se trata de una medida cuyo único fundamento legal se encuentra establecido en la LRGa.

9. En consecuencia, teniendo en cuenta que el vicio incurrido por esta Sala es trascendente al interferir en la competencia del Juez que conoce el proceso de destitución, de cuya decisión final depende la continuidad o finalización de la medida cautelar tal cual se establece en la legislación secundaria vigente, debe declararse la NULIDAD de todo lo actuado en el proceso desde la resolución pronunciada por esta Sala a las quince horas treinta y ocho minutos del veintiuno de septiembre de dos mil dieciocho en la cual se revocó parcialmente la decisión venida en alzada por la cual se había declarado la improponibilidad de la demanda en todos sus puntos, pues nunca debió haberse revocado tal decisión respecto del punto (c) del acuerdo <sup>\*\*\*</sup>, que es el concerniente a la medida cautelar en discusión en el presente recurso; como todo sus derivados, abarcando en consecuencia la sentencia que se conoce en apelación.

Como derivado de la anulación como medida de reposición, **debe confirmarse en todas sus partes el auto definitivo** pronunciado por la Cámara de lo Contencioso Administrativo a las once horas con veinte minutos del trece de julio de dos mil dieciocho, en la cual se declaró improponible la demanda por falta de presupuestos materiales, y dadas las repercusiones procesales de lo que el suscrito propone, era procedente escuchar a las partes.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 12-20-RA-SCA, fecha de la resolución: 22/10/2020*

## VOTO DISIDENTE DEL MAGISTRADO SERGIO LUIS RIVERA MÁRQUEZ

### DEDUCCIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

#### PARÁMETROS PARA QUE UN COSTO O GASTO SEA DEDUCIBLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

“1.- No comparto el fundamento externado en el epígrafe denominado “**3.2 Tratamiento tributario de las pérdidas de energía**”, específicamente en el reconocimiento hasta 11.53% como porcentaje de pérdida de energía eléctrica admisible como costo de venta deducible del impuesto sobre la renta, tal cual lo plasmó la contribuyente social en su declaración del referido tributo para el ejercicio dos mil once.

Para que un costo o gasto sea deducible del referido impuesto se interpretan las exigencias legales en concordancia con los siguientes parámetros: a) Debe originarse de un *desembolso real*, es decir, debe existir una erogación que lo represente que sea materialmente comprobable; b) Debe estar *debidamente documentado*, lo cual implica que el documento probatorio que respalda el costo o gasto debe ser idóneo legalmente y no cualquier documento; c) Debe ser *necesario* para la producción de la renta y para la conservación de su fuente; y d) Debe estar debidamente *registrado contablemente*.

Si cualquiera de esos requisitos se encuentra ausente, el costo o gasto se torna no deducible; aunado a ello, para poder considerar un costo o gasto como deducible al momento de liquidar el impuesto, la ley debe señalarlo expresamente como deducible.

En ese sentido, debe analizarse por separado los dos tipos de pérdida de energía, es decir, las pérdidas técnicas y las no técnicas, para determinar si se cumple o no con la necesidad e indispensabilidad para la producción de ingresos gravables y la conservación de su fuente, así como su inclusión entre aquellos costos legalmente establecidos como susceptibles de deducción.”

#### TIPOS DE PÉRDIDA DE ENERGÍA ELÉCTRICA

“2.- Ambos tipos de pérdida representan una disminución o reducción del total de la energía que la sociedad apelante adquiere para poder prestar el servicio de suministro energético a los usuarios, por lo que, los niveles de pérdida constituyen una medida de eficiencia en la gestión técnica, comercial y administración.

Así, en el caso de la *pérdida técnica* o física que corresponde a la que se disipa durante el transporte y distribución dentro de la red como consecuencia natural, se entiende que no puede ser eliminada por completo, solo disminuida en cuanto mejora la red de distribución; por ello, es claro que la única manera de que no se genere este tipo de pérdida es que no se distribuya energía eléctrica y, por ende, que no se genere renta.

A ello debe agregarse que parte del costo de la pérdida de energía es asumida por el usuario al momento de facturársele, por lo que esta porción tiene su correspondiente ingreso a la tasa del impuesto sobre la renta, en tal sentido se puede afirmar que gran parte del costo tiene su contrapartida en el ingreso, por lo que puede reconocerse como gasto la parte que tributa renta, lo cual corresponde al 8.47% que la SIGET permite incorporar a la tarifa que se cobra a los usuarios finales y que constituye el porcentaje de pérdida que la que la Cámara reconoció como deducible.

Ahora, debe tenerse en consideración el concepto de “merma” que representa una disminución o reducción de una determinada cantidad del total de algo cuantificable o que es una pérdida de utilidades en término físico y *que resulta inevitable*: en ese sentido, la denominada *pérdida técnica* constituye merma precisamente porque no puede evitarse, independientemente de los esfuerzos, programas de mantenimiento y de control que pudieran desarrollar las empresas distribuidoras.

Dicha merma se encuentra ineludiblemente vinculada por una *relación de causalidad* con la generación de renta o mantenimiento de la fuente: no puede distribuirse energía sin incurrir en ella a tal grado que el fenómeno incluso tiene explicación técnica —el *efecto joule*—: a su vez, esta imposibilidad de separarlos determina que para distribuir energía, *sea necesario* soportar la pérdida técnica; finalmente, debido a que el fenómeno es normal y propio del negocio y ha sido certificado por el ente contralor del segmento (SIGET) se afirma la *proporcionalidad* de la pérdida.

En ese sentido, la pérdida técnica reportada y reconocida por SIGET asciende a 9.40% no únicamente al 8.47% que se incluye en la tarifa autorizada por dicha entidad, de modo que, estimo, que el primer porcentaje es deducible en su totalidad en calidad de merma.”

#### LA PÉRDIDA NO TÉCNICA O PÉRDIDA COMERCIAL NO ES AUTOMÁTICAMENTE DEDUCIBLE DE LA RENTA EN SU TOTALIDAD

“3.- Por otra parte, *la pérdida no técnica*, la cual representa el saldo restante de las pérdidas de energía y tiene su origen entre otras, en causas sociales producto de la mano del ser humano, y obedecen principalmente al uso clandestino del servicio y a errores administrativos y técnicos como la “estimación” de consumo o en la contabilización de energía servida.

Las consideraciones precedentes son compartidas por SIGET —según consta a folios 387 del expediente administrativo de DGII—, al establecer que dichas pérdidas no técnicas: “[...] son el resultado del consumo de energía eléctrica por parte de usuarios finales y que no son registrados por los equipos de medición del distribuidor, Lo anterior es el resultado de muchas y variadas situaciones, que no son del conocimiento del distribuidor, entre éstas se encuentran: conexión

*directa a las redes, medición defectuosa, manipulaciones en el equipo de medición, hurtos de energía, etc.”.*

La pérdida *no técnica* no ocurre por el solo hecho de realizar la actividad productiva aunque sí *puede tener* relación causal con la actividad específica de distribución, empero es una relación que **debe acreditarse**; tampoco se trata de un tipo de pérdida *irremediablemente necesaria*, en la medida que se vuelve más eficiente la administración de los recursos y se adecúan las protecciones contra el consumo no controlado, sin embargo, debe soportarse al menos una parte de este tipo de pérdida en razón de la inexistencia de sistemas perfectos de administración de la distribución así como de la inevitabilidad de que ocurran algunos desperfectos en la red; asimismo, precisamente por su aleatoriedad no puede considerarse un porcentaje estable de pérdida no técnica, por lo que *para determinar si guarda alguna proporción* con la actividad de generación o conservación de la renta, es necesario que el contribuyente acredite sus esfuerzos para implementar el mayor cuidado al administrar la energía, señale desperfectos no previsible, causados por caso fortuito o fuerza mayor, o demuestre la imposibilidad de impedir el fraude o el hurto de la energía en la medida que no sea factible identificar el momento en que ocurre.

Así, en el presente caso, no se ha explicado, detallado o demostrado por la apelante social qué porcentaje de este tipo de pérdida corresponde al uso clandestino de la energía, cuál a errores técnicos o administrativos, etc. Aunado a ello, la SIGET en respuesta dada la DGII –folios 254 expediente administrativo llevado por la DGII- expuso que: *“Por su origen, la magnitud de estas pérdidas no tiene una vinculación directa con el estado de las redes de distribución”.*

Aunque este tipo de pérdidas –correspondiente al 2.96% según SIGET– no es indispensable para la fuente generadora de ingreso, pudiere tener una vinculación ineludible a la actividad productiva, pero, como se ha venido desarrollando, cuando el origen de la pérdida es conocido y se sabe que no puede evitarse (como en el caso de la pérdida técnica) basta con establecer el porcentaje ocurrido para poderla acreditar, en cambio cuando la pérdida misma es calculada aproximadamente y se desconocen los orígenes de la misma, se requiere de alguna actividad de explicación o comprobación del administrado a efecto de establecer por qué ha ocurrido y si dicha pérdida se ha podido evitar con relativa facilidad mediante la ejecución de mejores prácticas administrativas y mayor mantenimiento y vigilancia de los sistemas implementados para la distribución, de manera que sea justificable que no es consecuencia de la negligencia o descuido del propio contribuyente. En esas circunstancias, la pérdida no técnica o pérdida comercial no es **automáticamente** deducible de la renta en su totalidad.

4.- La sociedad apelante ha reseñado que la Asamblea Legislativa emitió una interpretación conforme respecto del artículo 28 LISR. En los considerandos del decreto que la contiene se relacionó que la Administración Tributaria rechazaba la deducción de costos y gastos que son necesarios, indispensables y que se

generan de forma ineludible en el negocio que se trate, por lo que era necesario que se interpretara dicho artículo, para algunos casos particulares.

En la referida interpretación se estableció que: *“Deberá entenderse por costo y gasto necesario para la producción de la renta y para la conservación de su fuente, los costos de **compra y todos aquellos que sean necesarios y propios del negocio, destinados exclusivamente a los fines del mismo y como consecuencia deducibles de la renta obtenida, tales como todas aquellas mermas, pérdidas o gastos incurridos necesariamente para la producción de renta y para mantener la fuente generadora de ingresos, independientemente del rubro de que se trate, en los sectores de industria, comercio o servicios que implique una forma medible, reconocible, que sea inherente a la actividad y con un costo real, en la actividad desarrollada, como por ejemplo el comercio de bienes perecederos, el comercio de bienes de consumo, textiles, la industria eléctrica en todas sus etapas, el sector hidrocarburos en todas sus etapas, entre otros.***

*En ese sentido la merma, pérdida, gasto o costo incurrido en el proceso de generación de ingresos **deberá ser acreditado** y reconocido como deducible, toda vez que los valores reclamados, estén **debidamente documentados** y reconocidas o acreditadas por los organismos vigentes o entidades reguladoras correspondientes.*

*En ningún caso, será admisible como deducible este costo o gasto cuando al momento de establecerse la renta imponible no resulte cálculo de impuesto.”.* Decreto Legislativo número 345, publicado en el Diario Oficial número 99, Tomo número 423 del treinta y uno de mayo de dos mil diecinueve. [El resaltado es propio]

Al contrastar lo que se ha expuesto supra sobre las llamadas *pérdidas técnicas y no técnicas*, con lo establecido en la interpretación auténtica transcrita, se tiene por un lado que las primeras cumplen plenamente las exigencias contenidas en la interpretación, a saber: son necesarias, inherentes a la actividad, con un costo real, debidamente documentada e, igualmente indispensable, de su traslación a la tarifa autorizada por SIGET que pagan los consumidores resulta cálculo de impuesto

En cuanto a las segundas, no puede predicarse de ellas que sean igualmente deducibles de modo automático, para examinar su adecuación a las exigencias antes indicadas, primero debe examinarse la documentación y medios por los cuales se acredita su origen, imprevisibilidad, vinculación directa con la actividad productiva y que permita descartar su innecesariedad y desproporción al examinar si, pese a buenas prácticas administrativas, adecuado mantenimiento de los medios de distribución y la debida precaución contra fraudes y hurtos internos o externos, aún así ocurren y no es posible eliminarlas.

Cabe agregar que, según lo manifestado por SIGET a la DGII, en nota de fecha diecinueve de julio de dos mil trece [folios 387 del expediente de DGII], a partir del quinquenio 2013-2017, la SIGET aprobó que se incorporara dentro de

la tarifa eléctrica que se cobra al usuario final, únicamente para la porción de la red en baja tensión, una cantidad de pérdidas atribuidas a hurto, fraude, **limitada a aquella cuya eliminación no resulte económicamente justificable**; anteriormente dichas pérdidas eran absorbidas totalmente por las empresas distribuidoras como parte de su costo, con lo cual para el ejercicio fiscalizado solamente se encontraba autorizado que se incorporara en la tarifa eléctrica pérdidas técnicas.

Lo antecedente indica que, en algunos casos, la pérdida denominada no técnica, realmente es ineludible y por ello se decidió reconocer a las distribuidoras que este tipo de pérdida también podía encontrarse *causalmente ligada* a su actividad, lo que a su vez lleva a considerar que alguna parte de ella pudiere entenderse como *necesaria* para la producción y conservación de la renta, siempre que se acredite así.”

SOLAMENTE EL PORCENTAJE RECONOCIDO POR LA SIGET COMO PÉRDIDAS TÉCNICAS, ESTÁ DEBIDAMENTE ACREDITADO COMO PARTE DEL COSTO DE PRODUCCIÓN DE LA RENTA, DEBERÁ INCORPORARSE EN EL CÁLCULO DEL COSTO DE LO VENDIDO

“En relación con la *deducibilidad* del costo, al analizar el artículo 29 numeral 11 LISR, se tiene como deducible de la renta obtenida el costo de las mercaderías de los productos vendidos; denotándose que el costo debe estar relacionado directamente con la venta.

Un costo de venta se entiende como aquél en que se incurre para comercializar un bien, o para prestar un servicio, es el valor en que se incurre para producir o comprar un bien que se vende.

Para este caso en específico, atendiendo al texto de la interpretación del legislador, solamente el porcentaje reconocido por la SIGET como pérdidas técnicas, está debidamente acreditado como parte del costo de producción de la renta, por lo que deberá incorporarse en el cálculo del costo de lo vendido.

En cuanto a las llamadas pérdidas no técnicas, para entenderlas debidamente incorporadas a los costos necesarios para generar o mantener la renta se requiere que la contribuyente explique y acredite las condiciones antes indicadas; como en el presente caso no se tiene ninguna explicación, ningún documento o medio probatorio que permita vislumbrar la composición de la pérdida no técnica y las circunstancias en las que ocurre ni descartar que se produzca por negligencia o mala administración, lo único con lo que se cuenta es con el cálculo porcentual realizado por SIGET, lo cual es insuficiente para admitir este tipo de pérdida como deducible.

5.- En tal sentido, del porcentaje de 11.53% que se dedujo la recurrente social como costo de venta por pérdidas de energía, el cual comprende las llamadas pérdidas técnicas y no técnicas, únicamente **debía reconocerse el porcentaje de 9.40% como permitido para su deducción**, pues es el que cumple con los requisitos establecidos en los referidos artículos para que dicho costo

sea deducido y no solamente el 8.47% como había indicado la Cámara en la resolución apelada.

Mientras que **del 2.13% restante, que corresponde a las pérdidas no técnicas, no advierte el suscrito que haya información para que pueda ser deducido del impuesto sobre la renta en este caso en específico.**

En ese orden de ideas, lo procedente es **modificar** la sentencia pronunciada por la Cámara de lo Contencioso Administrativo en el sentido de que, efectivamente solo es deducible el porcentaje correspondiente a las denominadas pérdidas técnicas pero éste no corresponde al 8.47% sino al 9.40%. [...]

En ese sentido, aquellos recursos, bienes o valores que se desperdician o pierden, que no resultan necesarios para generar la renta o conservar el valor del bien constituirían pérdida de capital, por consiguiente no son erogaciones deducibles de la renta.

En razón de lo anterior, y habiendo establecido que las llamadas *pérdidas no técnicas* corresponden principalmente al uso clandestino del servicio y/o a errores administrativos y técnicos, en la medida que no se demuestre la debida diligencia intentada en prevenir sus causas, constituyen pérdidas de capital, por lo que deben ser asumidas por la sociedad contribuyente en tanto constituyen riesgos empresariales devenidos en el ejercicio de la actividad económica y no son susceptibles de deducción.

Por lo que, para el suscrito debería ordenarse a la DGII que emita una nueva resolución en la cual ajuste únicamente la determinación hecha en concepto de impuesto sobre la renta reconociendo solamente el 9.40% correspondiente a las pérdidas técnicas, por las razones antes expuestas.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 18-19-RA-SCA, fecha de la resolución: 24/02/2020*

## **VOTO DISIDENTE DE LA MAGISTRADA PAULA PATRICIA VELÁSQUEZ CENTENO.**

### **PRINCIPIO DE CONGRUENCIA**

EN AUSENCIA DE ARGUMENTACIÓN JURÍDICA NO ES POSIBLE CONCLUIR QUE EL CONTROL EJERCIDO POR EL ESTADO EN LA ACTIVIDAD BANCARIA ES PRODUCTO DE LA TÉCNICA AUTORIZATORIA, DADO QUE EL ALEGATO ESTÁ REFERIDO ÚNICAMENTE A LA CALIDAD DE CONCESIONARIO

“Difiero de manera parcial con la decisión tomada en el fallo por la Magistrada Elsy Dueñas Lovos y los Magistrados Sergio Luis Rivera Márquez y Roberto Carlos Calderón Escobar, en la sentencia recaída en el recurso de apelación promovido por el señor RACA, y por Servicios Americanos, Sociedad Anónima de Capital Variable, que se abrevia, Servicios Americanos, S.A. de C.V., por medio de su apoderado general judicial con cláusula especial, doctor Armando Laínez Olivares, contra la decisión contenida en el número dos de la

parte resolutive del auto emitido por la Cámara de lo Contencioso Administrativo, con residencia en la ciudad de Santa Tecla, a las ocho horas veintiocho minutos del siete de enero de dos mil veinte, en el proceso contencioso administrativo identificado con la referencia 00277-19-ST-COPC-CAM; decisión mediante la cual se declaró improponible «(...) *la pretensión de declaratoria de ilegalidad de las actuaciones impugnadas, emitidas por BANCO SCOTIABANK EL SALVADOR, S.A., correspondiente a la nota de fecha veintinueve de mayo en la que se comunica el cierre de las cuentas de ahorro y corriente número \*\*\*\*\*6 y \*\*\*\*\*3; la del treinta de mayo en la que se comunica el cierre de las cuentas bancarias número \*\*\*\*\*2, \*\*\*\*\*0 y \*\*\*\*\*1 a nombre de Servicios Americanos S.A. de C.V.; y las notas del uno de julio en las que se reitera el cierre de las referidas cuentas, todas del año dos mil diecinueve, por falta de presupuestos materiales (...)*».

Las razones por las que difiero con dicha decisión son las que expreso a continuación:

#### I. Del principio de congruencia.

El principio procesal de congruencia exige la identidad jurídica entre las pretensiones planteadas por las partes en el proceso y lo resuelto por el juez en la sentencia, delimitando de esta manera el contenido de las resoluciones judiciales que deben proferirse de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes en el juicio.

Este principio adquiere especial connotación al estar vinculado intrínsecamente con el derecho de petición, porque éste requiere que se resuelva sobre lo solicitado de manera congruente. En ese orden de ideas, se determina que existe incongruencia cuando hay desajuste entre el fallo judicial y los términos en que las partes han planteado los términos del debate procesal.

Los tipos de incongruencia existentes son: (a) incongruencia por “*plus o ultra petita*”; (b) incongruencia por “*extra petita*”; y (c) incongruencia por “*citra petita*”.

En aplicación al caso interesa destacar la incongruencia por plus o ultra petita, que se presenta cuando la sentencia concede más de lo requerido por el actor y se manifiesta cuando el juzgador sustituye una de las pretensiones del demandante por otra o cuando además de otorgar las primeras, concede algo adicional, y cuando se otorga lo pedido, pero por argumentos diferentes de los invocados.

Al respecto, la Sala de lo Constitucional se ha pronunciado en los términos siguientes: «(...) [e]ste Tribunal ha sostenido que la congruencia de las decisiones estatales se mide por el ajuste o adecuación entre la parte dispositiva de la decisión y los términos en que el particular ha formulado su petición (...). Se debe tener en cuenta que la petición no es sólo el resultado que el peticionario pretende obtener —lo que pide a la autoridad—, sino también el fundamento jurídico en virtud del cual pide, que es lo que en la terminología procesal clásica se denomina *causa de pedir* o *causa petendi*. Por ello, la autoridad decisoria, así como no puede rebasar la extensión de lo pedido, tampoco puede modificar la *causa de pedir*, pues hacerlo significaría una alteración de la petición (...). Ahora

*bien, la inexactitud de correspondencia entre lo decidido por la autoridad y la pretensión planteada, se evidencia a partir de diferentes modalidades, siendo una de éstas la “incongruencia por extra petitum”; la cual supone que en la resolución se otorgue más de lo solicitado por el peticionario, de manera que el pronunciamiento recaiga sobre un tema que no se encuentre incluido en la pretensión procesal, y por tanto las partes no hayan tenido la oportunidad de controvertirlo (...)*» (sentencia de las once horas con veinte minutos del veintisiete de septiembre de dos mil diecisiete, proceso de hábeas corpus 204-2017).

II. En el recurso de apelación examinado, el argumento medular deducido por la parte apelante para justificar la procedencia de su impugnación, ante el orden de la jurisdicción contencioso administrativa, de diversas “notas” emitidas por Banco Scotiabank, S.A. mediante las cuáles éste procedió a comunicar a los recurrentes el cierre de las cuentas bancarias relacionadas con el presente caso, estriba en el hecho que, *el referido banco es un concesionario de un servicio público; ello, puesto que su actividad —servicios financieros— se enmarca en una delegación de la misma hecha por el Estado a las entidades financieras, cuyo objetivo es satisfacer una necesidad esencial o colectiva de interés general.*

Así, indicaron, que la calidad de “concesionario” que ostenta Banco Scotiabank, S.A. le adjudica, a su vez, legitimación pasiva para ser demandado en el orden de la jurisdicción contencioso administrativa.

De lo anterior, se advierte que los recurrentes no puntualizaron —al menos de forma general—, argumentos tendientes a obtener un pronunciamiento por parte de este Tribunal, respecto de los puntos siguientes: (i) las facultades de *vigilancia, control y regulación* que ostenta la Administración Pública en *las actividades que el particular realiza*, ello, tanto en la concesión de un servicio público como en la autorización de una actividad privada; (ii) la existencia de control estatal sobre la actividad realizada por un particular *no implica, automáticamente, la existencia de una concesión*; puesto que en el caso concreto puede tratarse de una actividad exclusivamente privada y sujeta a la *técnica autorizatoria*; (iii) las relaciones públicas y privadas que coexisten en la actividad bancaria; y (iv) la configuración de los bancos como *intermediarios financieros*, a partir del desarrollo de operaciones de crédito cuya finalidad es facilitar el comercio y la industria de capitales que se necesitan para su funcionamiento y desarrollo.

Así, en ausencia de argumentación jurídica de los recurrentes, respecto de las premisas relacionadas *supra*, considero que no es posible concluir con base en las mismas, que el control ejercido por el Estado en cuanto a la actividad bancaria, es producto de la mencionada *técnica autorizatoria*, dado que, el alegato principal está referido únicamente a la calidad de concesionario de un servicio público que, según los apelantes, ostenta Banco Scotiabank, S.A.; en otras palabras, es evidente que no existen los argumentos suficientes para acreditar mínimamente y desarrollar de forma puntual dichas premisas; en consecuencia, los límites para que este Tribunal realice el control de legalidad en la forma apuntada, han sido rebasados.

En este sentido, tal como se precisó en el apartado precedente, la competencia de esta Sala está supeditada por el principio de congruencia a los argumentos que exponga el o la demandante; por ello, ante la ausencia de éstos, existe un impedimento para desarrollar el análisis fáctico y jurídico sobre los puntos relacionados. De ahí que, en el presente caso, no es posible realizar el control de legalidad apuntado, a partir de la teorización de las premisas consignadas en la sentencia que antecede.”

BANCO SCOTIABANK, S.A., NO SE INSTITUYE COMO UN CONCESIONARIO DE SERVICIO PÚBLICO, NO OSTENTA LEGITIMACIÓN PASIVA PARA FIGURAR COMO PARTE DEMANDADA EN UN PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

“III. Por lo anteriormente expuesto, difiero en la postura de mis colegas en declarar que en el caso de mérito, el control y regulación ejercido por el Estado en cuanto a la actividad bancaria, es producto de la *técnica autorizatoria*, a partir de la cual, la Administración Pública, por mandato de ley, habilita —o no— el derecho del administrado para desarrollar determinada actividad, bajo un criterio de legalidad y oportunidad, dado que, dicha conclusión se apoya en la teorización de premisas fácticas y jurídicas que no han sido puntualizadas en los argumentos desarrollados por los recurrentes en el recurso de apelación deducido.

No obstante, comparto lo resuelto respecto a que Banco Scotiabank, S.A., no se instituye como un concesionario de un servicio público, puesto que la actividad que desarrolla no es representativa de un servicio de carácter público, sino que, se trata de un servicio de intermediación financiera que, aun siendo objeto de regulación y control estatal, incumbe una actividad privada en relación con la entidad financiera aludida, razón por la que, no ostenta la legitimación pasiva para figurar como parte demandada en un proceso contencioso administrativo; tal como lo sostuvo la Cámara en la resolución judicial apelada.

IV. Expuestos que han sido los argumentos en que fundamento mi decisión, por medio de este voto establezco que comparto el fallo dictado por mis colegas respecto de la decisión contenida en el número dos de la parte resolutive del auto emitido por la Cámara de lo Contencioso Administrativo, con residencia en la ciudad de Santa Tecla, a las ocho horas veintiocho minutos del siete de enero de dos mil veinte, en el proceso contencioso administrativo identificado con la referencia 00277-19-ST-COPC-CAM.”

*Sala de lo Contencioso Administrativo, número de referencia: 6-20-RA-SCA, fecha de la resolución: 08/06/2020*



**ÍNDICE**  
**LÍNEAS Y CRITERIOS JURISPRUDENCIALES**  
**DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  
**2020**

**Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa aplicada:**  
**D. L. N.º 81 del 19 de diciembre de 1978: DEROGADA**

<b>Acto administrativo</b> .....	1
Definición .....	1
Criterios para distinguir cuando se está en presencia de declaraciones unilaterales de la administración .....	1
<b>Calificación de labores</b> .....	2
El acto administrativo impugnado posee una naturaleza estrictamente “declarativa”, .	2
El Código de Trabajo y la Ley de Organización y Funciones del Sector Trabajo y Previsión Social no desarrollan un procedimiento específico para la calificación de labores .....	3
Administración pública está en la obligación de procurar un procedimiento que contemple una oportunidad razonable y eficaz para ejercer los derechos de audiencia y defensa .....	4
Garantía de audiencia y principio de contradicción deben ser observados en tramitación del procedimiento administrativo .....	6
<b>Cierre temporal de establecimiento comercial</b> .....	7
Precedente judicial .....	7
Naturaleza del cierre temporal de un establecimiento comercial .....	8
Procedimiento administrativo de verificación del cumplimiento de obligaciones .....	9
Determinación de la sanción administrativa del cierre temporal constituye un apéndice del procedimiento administrativo, con origen en el ejercicio de la función administrativa tributaria de inspección .....	10
<b>Contratos privados de donación</b> .....	13
Un contrato privado, de conformidad con lo regulado en el Código Municipal, puede tener consecuencias inmediatas en el ámbito público .....	13

Donación de un bien inmueble a favor de una municipalidad.....	13
Ejercicio de una potestad administrativa no puede ser limitada o restringida en virtud de un contrato privado .....	14
Características de las potestades administrativas .....	15
La denegación presunta impugnada no adolece de ningún vicio de ilegalidad que se ampare en el alegado: “ <i>derecho de donante a exigir el cumplimiento de la condición incumplida</i> ”.....	16
<b>Deducciones del impuesto sobre la renta .....</b>	<b>17</b>
Procedimiento de fiscalización.....	17
Forma de determinación de la renta neta .....	18
Los ingresos en concepto de cánones de arrendamiento o alquileres constituyen hecho generador del impuesto sobre la renta.....	19
El hecho generador de la obtención de ingresos en concepto de cánones de arrendamiento, el aspecto personal lo constituye el sujeto que realiza la actividad generadora de rentas y que percibe o devenga los ingresos en dicho concepto .....	20
Requisitos para que el costo o gasto sea deducible.....	22
Para que sea procedente la deducción de los costos y gastos es requisito indispensable que se encuentren contabilizadas.....	23
Precedentes jurisprudenciales .....	24
Sujetos pasivos que deben llevar registros especiales.....	24
La deducción de gastos de venta y de administración no es procedente, por no estar debidamente contabilizados .....	25
Legalidad de la multa cuando el demandante omite declarar ingresos gravados .....	27
<b>Delegación de competencia .....</b>	<b>28</b>
La competencia es la capacidad de actuación dada por ley a un órgano administrativo.	28
Los actos administrativos dictados en virtud de la delegación no se atribuyen al órgano que los dicta, sino que se imputan al órgano delegante .....	29
<b>Denegación presunta .....</b>	<b>30</b>
Requisitos de configuración .....	30
Finalidad .....	30

<b>Centro de Documentación Judicial</b>	<b>253</b>
<b>Derecho a la estabilidad laboral</b> .....	31
Derecho al trabajo objetivo y subjetivo .....	31
Consideraciones jurisprudenciales .....	32
Derecho al trabajo no es absoluto cuando se incumple con las obligaciones .....	32
Ausencia de vulneración a la estabilidad laboral por existir el procedimiento legal que ampara la destitución del cargo .....	33
<b>Derecho de ascenso</b> .....	34
Oportunidad de los trabajadores para ocupar plazas en categorías superiores, puede otorgarse al cumplir todos los requisitos desarrollados por la normativa aplicable .....	34
<b>Determinación oficiosa del tributo</b> .....	36
Vulneración al derecho de defensa, ante inexistencia de prueba que infiera un procedimiento que preceda a la determinación oficiosa de la obligación tributaria .....	36
<b>Dirección General de Trabajo del Ministerio de Trabajo y Previsión Social</b> .....	37
Competencia para la inscripción o registro de organizaciones sindicales .....	37
No todo tipo de incompetencia produce una nulidad de pleno derecho .....	38
La falta de competencia jerárquica acarrea nulidad relativa del acto administrativo, por violación a principios de legalidad y seguridad jurídica .....	39
<b>Directivos sindicales del Registro Nacional de Personas Naturales</b> .....	40
Necesaria motivación del acto administrativo que regule la situación jurídica de las licencias de los directivos sindicales.....	40
Ilegalidad del acto administrativo por falta de motivación en relación al número de horas de permisos.....	42
<b>Documentos</b> .....	42
Presunción de legitimidad de la documentación presentada.....	42
<b>Errores</b> .....	43
Clasificación.....	43
La sala ha negado el carácter de nulidad invalidante de un acto administrativo por la concurrencia de un error material, cuando éste no sea capaz de afectar gravemente la esencia propia del acto administrativo .....	44

<b>Evasión intencional del IVA</b> .....	45
Procedencia de la imposición de multa.....	45
<b>Importaciones</b> .....	48
Obligación tributaria aduanera.....	48
Finalidad del GATT de 1994.....	49
Grupos de regímenes aduaneros.....	49
Concepto de destinación aduanera.....	50
Característica esencial de las mercancías que pueden ser objeto de importación y, de valoración aduanera, es su condición de bienes físicos.....	50
Valor en aduana de las mercancías importadas puede ser susceptible de incrementos o ajuste, conforme lo dispone el propio acuerdo, caso contrario se violaría el principio de legalidad.....	50
Definición de canon y derecho de licencia.....	51
Vulneración al principio de legalidad, en vista que no se cumple una de las condiciones que el GATT de 1994 establece para que se ajuste el valor en aduanas en las mercancías importadas.....	52
<b>Inspección</b> .....	55
Finalidad.....	55
Requisitos.....	55
Es legal cuando cumple con los requisitos mínimos que la dotan de valor.....	56
<b>Licencia para la venta de bebidas alcohólicas</b> .....	56
Técnica autorizatoria.....	56
Requisitos para obtener la licencia para la venta de bebidas alcohólicas.....	57
Denegación de renovación por incumplimiento de los requisitos normativos.....	58
<b>Motivación de los actos administrativos</b> .....	59
Exige que la administración plasme en sus resoluciones las razones de hecho y de derecho que le determinaron adoptar su decisión.....	59
Ilegalidad del acto al carecer de motivación.....	60

<b>Centro de Documentación Judicial</b>	<b>255</b>
<b>Notificación de los actos administrativos</b> .....	61
Finalidad .....	61
Violación al derecho de audiencia y defensa.....	62
<b>Nulidad de pleno derecho</b> .....	63
La falta de un ordenamiento que regule de forma expresa tal categoría no exime la obligación de analizarla y calificarla.....	63
<b>Permisos sindicales</b> .....	64
Organizaciones sindicales formadas al interior de las instituciones públicas.....	64
No existe una regulación normativa que establezca un régimen de permisos sindicales de los servidores públicos .....	65
Presidente de la junta directiva del RNPN es la autoridad competente para emitir permisos o licencias de los directivos sindicales .....	66
<b>Prescripción de la acción sancionadora</b> .....	68
Se instituye como límite al ejercicio del <i>ius puniendi</i> del Estado .....	68
Aplicación supletoria de la Ley General Tributaria Municipal .....	69
La fecha de inicio del procedimiento no se computa automáticamente a partir de la emisión de la resolución administrativa que ordenó tal inicio, sino a partir de la fecha de notificación de tal resolución.....	69
Finalidad .....	71
Las normas jurídicas refieren el objeto de la prescripción estrictamente a los ilícitos y a las sanciones .....	72
Autoridad demandada inició la acción sancionadora fuera de los ciento ochenta días que establece el artículo 80 de la Ley de la Carrera Judicial, por lo tanto la acción estaba prescrita .....	72
<b>Principio de buena fe</b> .....	75
Relaciones de la administración con los administrados han de regirse por este principio ..	75
<b>Principio de capacidad contributiva</b> .....	75
Principio material del derecho tributario, límite material que debe respetar el Estado cuando ejerce su poder impositivo.....	75

Declaratoria de ilegalidad por violación al principio de capacidad contributiva .....	77
<b>Principio de independencia judicial</b> .....	78
Existe violación al comprobarse una injerencia de parte de la Corte Suprema de Justicia en pleno en el ejercicio jurisdiccional de los miembros de la carrera judicial .....	78
<b>Principio de justicia tributaria</b> .....	82
Finalidad de las obligaciones formales .....	82
Finalidad de las sanciones .....	83
<b>Principio de proporcionalidad</b> .....	83
Ausencia de vulneración .....	83
<b>Principio de regresión procesal</b> .....	85
Alcances .....	85
<b>Principio de seguridad jurídica</b> .....	86
Inexistencia de infracción .....	86
<b>Principio de tipicidad</b> .....	87
Alcance .....	87
Infracciones constituyen tipos prohibitivos y tipos permisivos .....	87
Tipos permisivos incluyen las denominadas causas de justificación .....	88
Exige que el comportamiento inequívoco del infractor, así como la sanción prevista para el mismo deben aparecer descritos con suficiente precisión en una norma con rango de ley .....	88
Al no demostrar que los datos relativos al valor, plasmados en las declaración de mercancías eran inexactos, se vislumbra que las conductas no se adecúan a la figura tipo objeto de sanción, incumpléndose así el principio de legalidad .....	89
<b>Principio del juez natural</b> .....	90
Garantía que tiene por objeto asegurar la aplicación de justicia de manera imparcial.	90
Atribuir indebidamente un asunto determinado a una autoridad que no corresponde, provoca su vulneración .....	91

<b>Centro de Documentación Judicial</b>	<b>257</b>
<b>Principio non bis in ídem</b> .....	92
Busca evitar duplicidad de decisiones sobre el fondo de una sola controversia .....	92
Requisitos .....	93
No existe doble juzgamiento o doble sanción cuando cada una de las infracciones es independiente de la otra, habiendo sanciones aisladas para con el contribuyente .....	93
<b>Recurso de revisión regulado en la LACAP</b> .....	96
Derecho a recurrir .....	96
Requisitos previos a considerar para la admisión de un recurso de revisión .....	97
La autoridad demandada vedó indebidamente la posibilidad del administrado de hacer uso de un recurso legalmente establecido.....	98
<b>Régimen disciplinario de los agentes de la Policía Nacional Civil</b> .....	99
Mientras exista una causa justificada para no acudir al lugar de trabajo o sector de responsabilidad, no será aplicable la conducta prohibida.....	99
La desmejora económica no justifica la omisión de tramitar el permiso respectivo ante las autoridades correspondientes de la institución policial .....	100
Causa justificada .....	101
Por motivo de su cargo o función, un agente de la Policía Nacional Civil no puede ausentarse de sus labores sin explicar las razones que lo justifiquen de forma previa	102
<b>Registro y control de inventarios</b> .....	103
Sujetos pasivos obligados a llevar registros de control de inventarios .....	103
<b>Sala de lo Contencioso Administrativo</b> .....	104
Competencia para analizar la legalidad de las resoluciones emitidas por juzgados y cámaras laborales, cuando su origen es un acto administrativo de despido enmarcado dentro de la carrera administrativa municipal. ....	104
<b>Silencio positivo</b> .....	106
Surge ante la falta del pronunciamiento en el plazo que determina la ley aplicable.....	106
Requisitos de configuración .....	107

<b>Sindicatos</b> .....	109
Inexistencia de margen para la discrecionalidad en la inscripción de una junta directiva de un sindicato .....	109
Procedimiento de expulsión de miembros de sindicatos .....	109
Elementos reglados que han de ser comprobados por la autoridad administrativa para la procedencia la solicitud de expulsión de uno o más miembros del sindicato .....	111
Ilegalidad de la resolución al no vigilar el cumplimiento de la correcta destitución, expulsión y elección de los directivos .....	112
<b>Voto disidente de los señores magistrados Sergio Luis Rivera Márquez y Roberto Carlos Calderón Escobar</b> .....	115
<b>Sala de lo Contencioso Administrativo</b> .....	115
Compete a esta sala el conocimiento de las pretensiones que se deduzcan en relación con los actos emitidos por el Órgano Judicial, cuando éste <i>excepcionalmente</i> emita actos administrativos .....	115
<b>Voto disidente de los señores magistrados Sergio Luis Rivera Márquez y Roberto Carlos Calderón Escobar</b> .....	116
<b>Cierre temporal de un establecimiento comercial</b> .....	116
Antecedente jurisprudencial .....	116
Procede declarar improponible sobrevenidamente la demanda, al contener una pretensión de imposible tramitación en sede contencioso administrativa, por constituir materia ajena a su conocimiento .....	117
<b>Voto disidente del magistrado Sergio Luis Rivera Márquez</b> .....	125
<b>Principio de lesividad</b> .....	125
Las sanciones buscan la protección contra un daño que recae en un bien jurídico que está dotado de importancia .....	125
En las normas tributarias, el bien jurídico que el Estado considera valioso es la recaudación de los tributos .....	127
Omisión de presentar las declaraciones de IVA y la evasión intencional del tributo comparten el mismo bien jurídico .....	127
Multas derivadas de aplicación del artículo 239 letra “a” y 241 letra “e” del Código Tributario, resultan inadecuadas por carencia de flexibilidad para estimar la proporción entre el daño que se causa y la adecuada represión .....	129

<b>Centro de Documentación Judicial</b>	<b>259</b>
<b>Voto disidente del magistrado Sergio Luis Rivera Márquez</b> .....	131
<b>Principio de proporcionalidad</b> .....	131
En la determinación de estas dos sanciones no se ha tomado en consideración ningún criterio de dosimetría punitiva .....	131
Infracción reglada en el artículo 254 letra “h” del Código Tributario, absorbe la contenida en el artículo 238 letra “a” del mismo cuerpo legal .....	132
<b>Voto disidente del magistrado Sergio Luis Rivera Márquez.</b> .....	134
<b>Sanciones administrativas</b> .....	134
Constituyen interferencias del Estado en los derechos de quienes las sufren .....	134
<b>Voto parcialmente disidente del magistrado Sergio Luis Rivera Márquez</b> .....	135
<b>Principio de legalidad</b> .....	135
Ausencia de ilegalidad en la determinación e imposición de la sanción de multa.....	135
<b>Voto parcialmente disidente del magistrado Sergio Luis Rivera Márquez</b> .....	135
<b>Sanciones administrativas</b> .....	135
Constituyen interferencias del Estado en los derechos de quienes las sufren, en toda limitación de derechos fundamentales debe operar un sistema de principios orientadores y garantías protectoras .....	135
Potestad sancionadora de la administración y su relación con los principios de razonabilidad y proporcionalidad estricta.....	136
Es legal imponer una multa como sanción por la infracción al artículo 243 letra “a” del Código Tributario, pero es ilegal su cuantificación.....	137
<b>Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa aplicada: VIGENTE</b>	
<b>Actos de trámite</b> .....	143
Concepto y clasificación de actos administrativos .....	143
Impugnación de los actos de trámite .....	143
<b>Agotamiento de la vía administrativa</b> .....	144
Formas de agotamiento .....	144

Se entiende agotada con el acto administrativo impugnado o con la resolución que resuelve el recurso reconsideración interpuesto.....	145
<b>Caducidad</b> .....	146
La caducidad regulada en la letra b) del artículo 7 las DTPARAP, no es competencia de la Cámara de lo Contencioso Administrativo .....	146
<b>Competencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo</b> .....	147
Para conocer de las actuaciones del Presidente y del Vicepresidente de la República, tratándose del ejercicio de función administrativa .....	147
<b>Conceptos jurídicos indeterminados</b> .....	147
<i>Indispensable</i> se refiere a esferas de realidad cuyo límite no aparece precisado o definido en la ley .....	147
<b>Concesión de servicio público</b> .....	148
Consideraciones doctrinarias, jurisprudenciales y legales.....	148
<b>Corte de Cuentas de la República</b> .....	150
Organización .....	150
Actuaciones administrativas de la Corte de Cuentas de la República tienen validez cuando son emitidas por la mayoría de los titulares .....	150
La administración tiene potestad para decretar la medida cautelar de suspensión previa del cargo.....	150
<b>Datos personales de los servidores públicos</b> .....	152
Incompatible que la misma información posea una condición de reserva y de confidencial.....	152
El carácter de servidor público no es motivo suficiente para excluir la protección de sus datos personales .....	152
Diferencia entre empleado público y funcionario .....	154
Información sobre funcionarios públicos es pública y de divulgación oficiosa.....	154
La declaratoria de reserva emitida por la FGR resulta improcedente al gozar dicha información del carácter de confidencial.....	155

<b>Centro de Documentación Judicial</b>	<b>261</b>
<b>Deducciones del impuesto sobre la renta</b> .....	156
Requisitos para que el costo o gasto sea deducible.....	156
<b>Distribuidoras de energía eléctrica</b> .....	157
Pérdidas de energía eléctrica .....	157
Los costos en concepto de pérdida, por las características del bien o mercancía, de la energía eléctrica forman parte del costo de la mercancía .....	159
El fundamento de la determinación de impuesto realizada por la DGII y la confirmación del TAIIA devienen en ilegales, debido a que las mencionadas pérdidas cumplieron con lo requerido en la LISR .....	160
<b>Documentos</b> .....	162
Públicos y privados .....	162
Funcionario competente para emitir documentos oficiales en representación de la institución.....	163
<b>Energía eléctrica</b> .....	164
Tiene los dos matices al mismo tiempo, mercancía y servicio .....	164
<b>Error de tipo</b> .....	165
Configuración.....	165
Generalidades sobre el error de tipo, definición y clasificación .....	166
<b>Fallo verbal</b> .....	167
Código Procesal Civil y Mercantil no sanciona con una nulidad procesal especial la ausencia del fallo verbal .....	167
<b>Funcionarios y empleados públicos</b> .....	168
Diferencias .....	168
No se estableció probatoriamente y de forma objetiva si el supervisor de la ANDA, dentro de la organización jerárquica de la administración pública, reunía las características que lo identificaran como un funcionario .....	169
<b>Fundamentación</b> .....	170
Una manifestación del derecho a la protección jurisdiccional y no jurisdiccional, es el derecho a una resolución de fondo y motivada .....	170

Finalidad .....	170
No existe falta de fundamentación si la sentencia contiene los fundamentos de derecho que dan una respuesta expresa y razonada a todas y cada una de las causas de pedir .....	171
<b>Inadmisibilidad de la demanda</b> .....	172
Declarada la inadmisibilidad de la demanda, el administrado puede interponer su pretensión por medio de la presentación de una nueva demanda .....	172
La declaratoria de inadmisibilidad de la demanda no produce el efecto de una resolución definitiva .....	173
<b>Intermediación financiera</b> .....	174
Caracterización y naturaleza jurídica .....	174
Los bancos son entidades que, en sentido estricto, se instituyen como intermediarios financieros.....	175
La banca no es una concesión de servicio público.....	176
El control y regulación ejercida por el Estado, en cuanto a actividad bancaria, es producto de la técnica autorizatoria .....	176
<b>Medidas cautelares en el contencioso administrativo</b> .....	177
Trámite para su autorización.....	177
Presupuestos habilitantes .....	178
Habiéndose fundamentado los requisitos para adopción de medidas cautelares, procede dar audiencia a la parte contraria por el término de tres días .....	178
<b>Multas</b> .....	179
Examen respecto a la constitucionalidad de la <i>sanción única</i> prevista en artículo 158 romano v letra b) de la LACAP .....	179
Requisitos para proceder a la inaplicabilidad de una disposición.....	179
Procedente graduar la sanción, tomando parámetros de dosimetría punitiva.....	182
<b>Opiniones consultivas</b> .....	183
La respuesta a la opinión solicitada pone fin a lo peticionado.....	183

Efectos de la petición .....	184
Peticiones que no tienen más trámite que la presentación del escrito se encuentran contempladas en la LPA.....	185
TAIA tiene competencia para resolver el recurso de apelación contra las resoluciones definitivas que se emitan por la DGII, respecto de las liquidaciones de oficio de impuestos y de imposición de multas .....	188
La opinión emitida por la DGII agota la vía administrativa.....	188
Acto administrativo de opinión consultiva se considera como acto de trámite cualificado, con carácter de vinculante para la administración tributaria, por lo que podría haberse admitido la demanda.....	189
<b>Prejudicialidad</b> .....	190
Hace referencia a cuestiones que tienen conexión con el objeto principal del proceso, pero constituyen el objeto de otro.....	190
Procedente aplicar la prejudicialidad en procedimientos administrativos.....	191
No contradice las normas procedimentales de la Ley de Simplificación Aduanera, sino que vendría a complementar el procedimiento administrativo.....	193
En virtud del principio de prejudicialidad, la administración debe abstenerse de continuar con el procedimiento administrativo.....	194
Fallo que se dicte en sede judicial incidirá de forma directa en la resolución que constituye un antecedente o presupuesto de la determinación de tributos.....	195
Declarada la prejudicialidad, no solamente se debe anular la sentencia apelada, debe revisar el derecho aplicado, determinar su correcta aplicación y, en última instancia, resolver sobre la cuestión que es objeto del proceso .....	196
<b>Plazo para interponer la demanda</b> .....	197
Comienza a correr desde el día siguiente a la notificación del acto que agota la vía administrativa.....	197
<b>Plazo</b> .....	198
Período o lapso de tiempo dentro del cual ciertos actos procesales han de ejecutarse según lo disponga la ley, por regla general es perentorio e improrrogable .....	198
Supuestos por lo que se pueden suspender los plazos procesales .....	199

La configuración del justo impedimento dentro de un proceso impide legítimamente el cumplimiento de los plazos procesales, los cuales se suspenden, reanudándose su cómputo en el momento en cesa la causa determinante.....	199
El administrado no debe resultar perjudicado en el ejercicio de sus acciones legítimas, por las dilaciones producidas exclusivamente por el juzgador .....	200
Los plazos previstos en la LJCA, para actuaciones judiciales en examen liminar de la demanda y dilaciones del juzgador no pueden considerarse como parte del plazo para interposición de la demanda .....	201
El pronunciamiento judicial de inadmisibilidad de la demanda no se encuentra comprendido en los supuestos del artículo 112 de la LJCA .....	203
<b>Principio de culpabilidad .....</b>	<b>204</b>
Consideraciones jurisprudenciales .....	204
El derecho administrativo sancionador debe respetar el principio de culpabilidad.....	204
Elementos configurativos del dolo .....	205
<b>Privatización de la banca .....</b>	<b>206</b>
Cambios en estructura y funcionamiento de la regulación legal de la banca nacional.	206
Proceso no supone régimen de libertad absoluta para funcionamiento, el Estado reservó supervisión y regulación de operaciones .....	206
Naturaleza de las relaciones del ámbito bancario .....	207
<b>Procedimiento de verificación de origen de mercancías .....</b>	<b>208</b>
Objeto .....	208
<b>Relación de causalidad, la necesidad y la proporcionalidad .....</b>	<b>208</b>
Presupuesto esencial para considerar que se cumple con la indispensabilidad de las deducciones.....	208
<b>Requisitos de admisión .....</b>	<b>210</b>
Requisitos de procesabilidad para acceder a la jurisdicción contencioso administrativa.....	210
<b>Responsabilidad patrimonial por daño moral .....</b>	<b>210</b>
Se excluye de la jurisdicción contencioso administrativa los casos de responsabilidad regulados por la Ley de Reparación de Daño Moral.....	210

<b>Centro de Documentación Judicial</b>	<b>265</b>
Definición y procedimiento .....	211
La administración pública solo podrá ser demandada por responsabilidad patrimonial, ante la jurisdicción contencioso administrativa .....	211
<b>Responsabilidad patrimonial</b> .....	<b>212</b>
Jurisdicción contencioso administrativa conocerá de las reclamaciones por responsabilidad patrimonial .....	212
Consideraciones sobre el agotamiento de la vía administrativa en el procedimiento para reclamar .....	212
<b>Servicio público</b> .....	<b>213</b>
Naturaleza y configuración .....	213
<b>Técnica autorizatoria</b> .....	<b>214</b>
Control de carácter preventivo que se establece a partir de una prohibición general, que impide realizar una actividad sin una autorización precursora .....	214
Existencia de control estatal no implica automáticamente presencia de concesión .....	215
Actividades o servicios de diversa índole que tienen como finalidad obtener un sistema social, jurídico y económico estable .....	215
<b>Término bien</b> .....	<b>216</b>
Acepción .....	216
<b>Tipo de proceso</b> .....	<b>217</b>
Toda pretensión que se ventile ante la jurisdicción contencioso administrativa será decidida en un proceso abreviado o en un proceso común .....	217
<b>Voto concurrente del magistrado Sergio Luis Rivera Márquez y de la magistrada Paula Patricia Velasquez Centeno</b> .....	<b>219</b>
<b>Sanciones administrativas</b> .....	<b>219</b>
Constituyen interferencias del Estado en los derechos de quienes las sufren .....	219
Se desvirtúa la presunción de evasión no intencional por el error excusable, la discrepancia de interpretación históricamente de la DGII y por la necesidad de una interpretación auténtica para estabilizar su entendimiento .....	221

<b>Voto concurrente del magistrado Sergio Luis Rivera Márquez .....</b>	<b>223</b>
<b>Prejudicialidad .....</b>	<b>223</b>
Regulación de esta figura normativa.....	223
Técnicas para superar el vacío normativo .....	223
Integración jurídica, comprende suplir el vacío o laguna normativa mediante el contenido de otra disposición que contenga similitud o identidad con la disposición que se pretender llenar .....	224
Procedimiento administrativo de verificación del origen de las mercancías y el procedimiento administrativo de determinación de tributos, son distintos, participan actores diferentes y con finalidades que no convergen.....	226
<b>Voto disidente de la magistrada Elsy Dueñas Lovos.....</b>	<b>227</b>
<b>Error de tipo .....</b>	<b>227</b>
Independientemente de catalogar o no el documento objeto de debate como auténtico o no, el administrado carece de responsabilidad, al no demostrar que ha tenido algún grado de conocimiento previo de la falsedad .....	227
<b>Voto disidente de la magistrada Paula Patricia Velásquez Centeno .....</b>	<b>229</b>
<b>Deducciones del impuesto sobre la renta .....</b>	<b>229</b>
Perdidas de energía eléctrica, técnica y no técnica.....	229
<b>Voto disidente de la magistrada Paula Patricia Velásquez Centeno .....</b>	<b>231</b>
<b>Inadmisibilidad de la demanda .....</b>	<b>231</b>
El plazo para presentar la demanda contencioso administrativa no se suspende por la tramitación o demora judicial, por tener naturaleza perentoria y preclusiva .....	231
Un acto administrativo se priva de su eficacia en la medida que una dilación o demora judicial, bajo el justo impedimento, genera una suspensión del plazo para la impugnación contencioso administrativa .....	235
<b>Voto disidente de los magistrados Sergio Luis Rivera Márquez y Roberto Carlos Calderón Escobar.....</b>	<b>236</b>
<b>Medidas cautelares en el contencioso administrativo .....</b>	<b>236</b>
Precedentes relacionados a la pretensión autónoma de ilegalidad de la medida cautelar dictada con fundamento en el artículo 4 LRGA.....	236

La LJCA admite la impugnación autónoma de actos de trámite, ésta procederá únicamente para los supuestos que taxativamente expresa el inciso 2° del artículo 4 .....	237
La habilitación para que un tribunal conozca pretensiones determinadas le viene dada por su competencia.....	238
Suspensión dictada en sede administrativa no es un acto definitivo ni autónomo, es sólo una medida cautelar dictada en un proceso.....	239
<b>Voto disidente del magistrado Sergio Luis Rivera Márquez .....</b>	<b>241</b>
<b>Deducciones del impuesto sobre la renta .....</b>	<b>241</b>
Parámetros para que un costo o gasto sea deducible del impuesto sobre la renta .....	241
Tipos de pérdida de energía eléctrica.....	241
La pérdida no técnica o pérdida comercial no es automáticamente deducible de la renta en su totalidad .....	242
Solamente el porcentaje reconocido por la SIGET como pérdidas técnicas, está debidamente acreditado como parte del costo de producción de la renta, deberá incorporarse en el cálculo del costo de lo vendido .....	245
<b>Voto disidente de la magistrada Paula Patricia Velásquez Centeno. ....</b>	<b>246</b>
<b>Principio de congruencia.....</b>	<b>246</b>
En ausencia de argumentación jurídica no es posible concluir que el control ejercido por el estado en la actividad bancaria es producto de la técnica autorizatoria, dado que el alegato está referido únicamente a la calidad de concesionario.....	246
Banco Scotiabank, S.A., no se instituye como un concesionario de servicio público, no ostenta legitimación pasiva para figurar como parte demandada en un proceso contencioso administrativo.....	249

