

02-2006

ce

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

El presente proceso contencioso administrativo ha sido promovido por EMPRESA TRANSMISORA DE EL SALVADOR SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, que puede abreviarse ETESAL S.A. DE C.V., del domicilio de Antiguo Cuscatlán, por medio de su apoderado general judicial licenciado Ricardo Antonio Mena Guerra, en contra del Jefe del Departamento de Registro Tributario de la Alcaldía Municipal de Soyapango, por los actos administrativos siguientes:

a) Resolución emitida a las catorce horas del día uno de diciembre de dos mil cinco, mediante la cual rectificó el impuesto mensual y determinó la obligación tributaria al treinta y uno de octubre de dos mil cinco, recargo de cinco por ciento (5%) en concepto de pro-fiestas, recargo de intereses moratorios y multa por pago extemporáneo a ETESAL S.A. DE C.V.

b) Resolución dictada a las nueve horas del día veintiuno de diciembre de dos mil cinco, que resolvió no ha lugar el escrito de formulación y fundamentación de descargos presentado por ETESAL S.A. de C.V. el día nueve de diciembre de dos mil cinco.

Han intervenido en el presente proceso la parte actora en la forma indicada, el Jefe del Departamento de Registro Tributario de la Alcaldía Municipal de Soyapango como autoridad demandada, y las licenciadas Ana Cecilia Galindo Santamaría y Carmen Haydeé Padilla Bonilla, en calidad de Agentes Auxiliares delegadas del Fiscal General de la República.

I. CONSIDERANDOS:

A. ANTECEDENTES DE HECHO.

ALEGATOS DE LAS PARTES.

1. DEMANDA.

a) Autoridad demandada y Acto Impugnado.

El apoderado de la sociedad actora dirigió su pretensión contra el Jefe del Departamento de Registro Tributario de la Alcaldía Municipal de Soyapango, por los actos administrativos descritos en el preámbulo de esta Sentencia.

b) Circunstancias Fácticas.

Relató el apoderado de la sociedad demandante que ETESAL S.A. de C.V. se constituyó como sociedad el día cuatro de febrero de mil novecientos noventa y nueve, con la finalidad de desarrollar la actividad industrial consistente en transformar y transferir la energía eléctrica del generador hacia los distintos distribuidores, a efecto que éstos la comercializaran con los consumidores usuarios. Señaló que en el año dos mil uno la

Alcaldía Municipal de Soyapango calificó a ETESAL S.A. de C.V. como empresa industrial y fábrica, según la Tarifa de Arbitrios de dicha Municipalidad, sin embargo en el año dos mil dos el referido Municipio estableció a través de distintas diligencias, el cobro de tributos para *los periodos del treinta y uno de julio de mil novecientos noventa y nueve al treinta de abril de dos mil dos*. Dichas providencias fueron objeto del amparo constitucional 1178-2002, el cual por un mal planteamiento fue desfavorable para los intereses de la demandante.

Agregó que totalmente foráneo a los periodos tributarios antes aludidos, el día uno de diciembre de dos mil cinco ETESAL S.A. de C.V. fue notificada del acto administrativo dictado por el Jefe del Departamento de Registro Tributario del Municipio de Soyapango, en el cual estableció de conformidad con los artículos 72, 81 y 107 inciso 2º de la Ley General Tributaria Municipal rectificar el impuesto mensual conforme a lo prescrito en el artículo 19 del mismo cuerpo legal y determinar la obligación tributaria al treinta y uno de octubre de dos mil cinco, recargo de cinco por ciento (5%) en concepto de pro-fiestas, recargo de intereses moratorios y multa por pago extemporáneo a ETESAL S.A. DE C.V.

Sostuvo que, en el intento de ejercer los derechos de audiencia y defensa regulados en los artículos 2 y 11 de la Constitución de la República y 106 Sección II Capítulo III de la Ley General Tributaria Municipal, presentó escrito el día nueve de diciembre de dos mil cinco con atención al Jefe del Departamento de Registro Tributario del Municipio de Soyapango, en el que se realizaban una serie de descargos a la determinación de la obligación tributaria, solicitando que se diera el trámite de Ley y se abriera a pruebas por el plazo correspondiente. Sin embargo, el día veintidós de diciembre de dos mil cinco ETESAL S.A. de C.V. fue notificada del acto emitido el día veintiuno del mismo mes y año por el referido funcionario, en el cual resolvió no ha lugar el escrito de formulación y fundamentación de descargos presentado, por improcedente.

Finalmente señaló que los actos impugnados determinaron impuestos adeudados desde mayo de dos mil dos hasta octubre de dos mil cinco, gravámenes que según lo manifestado por el funcionario demandado pueden imponerse a ETESAL S.A. de C.V. sin que exista un procedimiento administrativo previo en el que se otorguen todas las garantías del debido proceso legal.

c) Disposiciones o Derechos que se alegan violados.

El apoderado de la sociedad demandante alegó que los actos impugnados son nulos de pleno derecho por la transgresión de:

1. La Competencia del Funcionario establecido en los artículos 86 inciso final de la Constitución de la República, 72, 74 y 109 de la Ley General Tributaria Municipal: de conformidad con la normativa aplicable la autoridad demandada no es competente para dictar actos como los impugnados en el presente proceso, lo cual los vuelve

inconstitucionales e ilegales. Adicionalmente alegó que el funcionario demandado no era competente por si mismo, para imponer una sanción como la multa establecida en el primer acto impugnado y ratificada en el segundo, ya que el único mecanismo que lo hubiera habilitado para tal efecto era la delegación del Alcalde, previo acuerdo del Concejo Municipal, lo cual debió ser relacionado en el mismo porque no puede presumirse su existencia en virtud que es un elemento de orden público.

2. Los Derechos de Audiencia, Defensa y Debido Proceso prescrito en los artículos 2 y 11 de la Constitución de la República: dado que no se le escuchó ni se le dio la oportunidad de ofrecer prueba relevante en el procedimiento de determinación de la obligación tributaria, debido precisamente a la total carencia del procedimiento previo establecido en los artículos 105, 106 y 110 de la Ley General Tributaria Municipal.

3. La Presunción de Inocencia regulada en los artículos 12 inciso 1° de la Constitución de la República, 11.1 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, 14.2 del Pacto de los Derechos Civiles y Políticos y 1301 del Código de Procedimientos Civiles: pues en el primer acto la autoridad demandada impuso ipso facto una multa a ETESAL S.A. de C.V. como consecuencia del supuesto pago extemporáneo de un tributo, sin haberle dado a su representada la oportunidad de presentar pruebas y alegatos de descargo. Añadió que el segundo acto ratificó dicha transgresión nulificando totalmente la oportunidad de defensa, dando por sentada la culpabilidad de la demandante.

4. El Principio de Culpabilidad regulado en el artículo 12 de la Constitución de la República: ya que los actos impugnados no establecen ni de manera vaga el nex o ligamen entre ETESAL S.A. de C.V. y el supuesto hecho que se cuestiona, puesto que no se puede sancionar el pago extemporáneo de un tributo que no ha sido determinado conforme al procedimiento legal.

5. Principio de Legalidad por violación al Principio de Verdad Material, establecido en los artículos 86 inciso final, 131 ordinal 6°, 204 ordinal 1°, 231 inciso 1° todos de la Constitución de la República y artículos 3, 4 y 7 de la Ley General Tributaria Municipal: ya que principalmente según el Principio de Legalidad en materia tributaria los impuestos solo pueden ser establecidos en virtud de una Ley formal y que la Administración Pública actuará sometida al ordenamiento jurídico solo pudiendo realizar aquellos actos que autorice el mismo, lo cual está en estrecha vinculación con el principio de Verdad Material el cual presupone que las actuaciones de la Administración Tributaria se ampararán en la verdad material que resulte de los hechos investigados y corregidos.

Añadió, que los cargos realizados a su representada con base al artículo 3 numeral 18 de su Tarifa General de Arbitrios son absolutamente errados, ya que ETESAL S.A. DE C.V., es una empresa dedicada a la INDUSTRIA ELECTRICA y como tal sus impuestos debieron ser calculados con base a la tarifa de EMPRESAS INDUSTRIALES Y FABRICAS, contemplada en el artículo 3 numeral 21 literal K) de la Tarifa General de

Arbitrios de Soyapango. Sostuvo que la tarifa aplicada es incorrecta por que en la misma si existe la calificación “INDUSTRIA”, sin embargo no fue aplicada a su mandante. Expresó que su mandante desarrolla la actividad económica de la “INDUSTRIA ELECTRICA”, lo cual ha sido reconocido por el Ministerio de Economía de El Salvador como ente controlador de las actividades económicas de las empresas en el Manual de Clasificación Internacional de Industria Uniforme (CIU) de todas las actividades económicas de mil novecientos noventa y ocho; así como en la Ley de Fomento Industrial creada por el Decreto Ley número sesenta y cuatro del dieciocho de enero de mil novecientos sesenta y uno; y en el artículo 87 de la Ley General de Electricidad que califica a la actividad eléctrica denominándola Industria. Finalmente concluyó que al pertenecer ETESAL S.A. DE C.V. al sector INDUSTRIA debe aplicársele lo dispuesto a “EMPRESAS INDUSTRIALES Y FABRICAS” regulado en el artículo 3 numeral 21 de la Tarifa General de Arbitrios de Soyapango, puesto que esa categoría existe en la Ley y no como erróneamente lo ha realizado el demandado cuando aplicó el artículo 19 de la Tarifa en mención.

d) Petición.

El apoderado de la sociedad demandante solicitó que en sentencia definitiva se declarara la nulidad de pleno derecho o eventualmente la ilegalidad de los actos administrativos impugnados.

2. ADMISIÓN DE LA DEMANDA.

La demanda fue admitida, se tuvo por parte a ETESAL S.A. de C.V. por medio de su apoderado general judicial licenciado Ricardo Antonio Mena Guerra. Se requirió informe a la autoridad demandada sobre la existencia de los actos administrativos que se le imputaban y la remisión del expediente administrativo relacionado con el presente caso. Se suspendió provisionalmente la ejecución de los efectos de los actos administrativos impugnados.

3. INFORMES DE LA PARTE DEMANDADA.

En el primer informe rendido, la autoridad demandada contestó en sentido negativo y remitió el expediente administrativo requerido. Se solicitó el informe a que hace referencia el artículo 24 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Se notificó al Fiscal General de la República la existencia del presente proceso y se confirmó la suspensión de la ejecución de los efectos de los actos administrativos impugnados.

El Jefe del Departamento de Registro Tributario de Soyapango sostuvo en el segundo informe requerido, que tomando como base la sentencia de Amparo del veintiséis de mayo de dos mil cinco la cual fue favorable a dicho Municipio, pronunció la resolución de las catorce horas del uno de diciembre de dos mil cinco, en la cual aplicó los artículos 72, 81 y 107 inciso 2º de la Ley General Tributaria Municipal, que son claros y entendibles en su contexto, además de lo puntualizado en el artículo 19 de la Tarifa

General de Arbitrios a favor de la Municipalidad de Soyapango, en la que se estableció que los negocios que no aparezcan gravados específicamente en esta tarifa pagaran conforme al numeral 18 del artículo 3 de la expresada Tarifa.

Agregó que el día nueve de diciembre de dos mil cinco la sociedad actora interpuso Recurso de Apelación ante el Concejo Municipal de Soyapango, y no ante el Departamento que emitió la resolución por lo tanto siguiendo el debido proceso y lo señalado en el artículo 123 de la Ley General Tributaria Municipal, el mismo fue declarado sin lugar.

4. TERMINO DE PRUEBA.

El juicio se abrió a prueba por el término de Ley, dentro del cual la parte actora ofreció prueba documental que fue agregada al presente proceso (folio 44 al 48). Además, mediante escritos presentados los días veintiocho de noviembre de dos mil seis y quince de agosto de dos mil siete, tomando como fundamento los artículos 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y 270 del Código de Procedimientos Civiles, el apoderado de la parte actora presentó original de constancia extendida por el Gerente General de ETESAL S.A. de C.V. y la documentación de folios 90 al 95 para que fuera agregada como prueba documental al presente juicio.

5. TRASLADOS.

Posteriormente, se corrieron los traslados que ordena el artículo 28 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, con los resultados siguientes:

- 1) El apoderado de la sociedad demandante reiteró los argumentos expuestos en su demanda.
- 2) La autoridad demandada sostuvo los puntos expuestos en su informe justificativo de legalidad y agregó que la Superintendencia General de Electricidad y Telecomunicaciones tiene registrada a ETESAL S.A. de C.V. como transmisor y no como generador o productor de energía eléctrica, lo cual -a su juicio-, demuestra que la referida sociedad comercializa servicios de transporte de energía eléctrica, por lo que la rectificación de la calificación para con la empresa en mención realizada por la Municipalidad de Soyapango no es errónea.
- 3) La representación fiscal esencialmente sostuvo que el Acuerdo número cuatro agregado a folio 75, facultó al Jefe del Registro Tributario como órgano responsable de la Administración Tributaria del Municipio de Soyapango y en virtud del mismo es competente para emitir resoluciones como las impugnadas en el presente proceso. Agregó que a ETESAL S.A. de C.V. se le respetaron sus derechos de audiencia y defensa y se le siguió el debido proceso, considerando que la referida sociedad interpuso Recurso de Apelación de manera extemporánea y ante el funcionario equivocado. Señaló que la multa impuesta es válida porque ETESAL S.A. de C.V. comercializa servicios de transporte de

energía eléctrica y por otro lado no probó que no se produjo el hecho que configuró la infracción.

De conformidad con el artículo 48 inciso 2° de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, se solicitó a la autoridad demandada que remitiera el expediente administrativo respectivo, el cual se ha tenido a la vista.

B. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

1. OBJETO Y LÍMITES DE LA PRETENSIÓN.

El apoderado de la parte actora impugnó los actos administrativos pronunciados por el Jefe del Departamento de Registro Tributario de la Alcaldía Municipal de Soyapango, que se describen así:

a) Resolución emitida a las catorce horas del día uno de diciembre de dos mil cinco, mediante el cual rectificó el impuesto mensual y determinó la obligación tributaria al treinta y uno de octubre de dos mil cinco, recargo de cinco por ciento (5%) en concepto de pro-fiestas, recargo de intereses moratorios y multa por pago extemporáneo a ETESAL S.A. DE C.V.

b) Resolución dictada a las nueve horas del día veintiuno de diciembre de dos mil cinco, que resolvió no ha lugar el escrito de formulación y fundamentación de descargos presentado por ETESAL S.A. de C.V. el día nueve de diciembre de dos mil cinco.

Hace recaer la nulidad de pleno derecho de dichos actos esencialmente en la transgresión de:

i. El Principio de Competencia (artículos 86 inciso final de la Constitución de la República, 72, 74 y 109 de la Ley General Tributaria Municipal).

ii. Los derechos de audiencia, defensa y debido proceso (artículos 2 y 11 de la Constitución de la República, 106 y 110 de la Ley General Tributaria Municipal).

iii. La Presunción de Inocencia (artículos 12 inciso 1° de la Constitución de la República, 11.1 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, 14.2 del Pacto de los Derechos Civiles y Políticos y 1301 del Código de Procedimientos Civiles).

iv. El Principio de Culpabilidad (artículo 12 de la Constitución de la República).

v. El Principio de Legalidad por violación al Principio de Verdad Material, establecido en los artículos 86 inciso final, 131 ordinal 6°, 204 ordinal 1°, 231 inciso 1° todos de la Constitución de la República y artículos 3, 4 y 7 de la Ley General Tributaria Municipal.

2. NULIDAD DE PLENO DERECHO.

El apoderado de la Sociedad demandante ha argumentado que los actos que impugna son nulos de pleno derecho, por los motivos antes señalados por lo cual es necesario estudiar a detalle dicha figura en el contencioso administrativo salvadoreño.

2.1. LA NULIDAD “DE PLENO DERECHO”. APLICABILIDAD EN EL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

La premisa básica es que la categoría jurídica actos nulos de pleno derecho, aparece en el ordenamiento jurídico salvadoreño en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, con lo cual la Sala de lo Contencioso Administrativo, encargada de aplicar dicha ley, está facultada -y obligada- a operativizar dicha norma.

a) Regulación en el ordenamiento jurídico salvadoreño.

Si bien la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa recoge expresamente el término nulidad de pleno derecho, no especifica qué tipo de actos encajan en esta categoría, es decir, no hace referencia a los supuestos en que se concretiza dicho vicio.

En el Derecho comparado, los supuestos que dan lugar a la nulidad de pleno derecho suelen recogerse en una norma sustantiva de aplicación general, o ley marco de procedimientos administrativos. No obstante, para abordar el tema de las nulidades de pleno derecho en El Salvador, ha de partirse de un dato esencial: la ausencia de una ley que regule en términos generales qué supuestos dan lugar a las nulidades de los actos administrativos y, en especial, a las llamadas nulidades de pleno derecho, ya que en el resto del sistema jurídico salvadoreño escasamente se ha abordado este concepto.

Al revisar el Derecho comparado, resulta que algunos ordenamientos han trasladado los supuestos de nulidad del Derecho Civil al Derecho Administrativo. Sin embargo, para este Tribunal, el traslado de los supuestos de nulidad en materia civil a la materia administrativa no es una solución idónea atendiendo a la especial naturaleza del Derecho Administrativo. Para el caso, si bien en materia civil se regulan los supuestos de la llamada “nulidad absoluta”, ésta se refiere a actos cuya esencia radica en la voluntad de los particulares, mientras que en los actos administrativos, lo esencial y relevante es lo expuesto por la norma jurídica que los respalda o, en la cual debieron fundamentarse.

b) Aplicabilidad del concepto.

Se ha establecido que la nulidad de pleno derecho es una categoría contemplada en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, por lo que es esta Sala la llamada a aplicarla. Si bien el ordenamiento jurídico administrativo no proporciona elementos suficientes que permitan establecer de manera general los casos que se tipifican como nulidad de pleno derecho, esto no puede eximir a esta Sala de la obligación de operativizar el concepto.

En otros términos, si la ley reconoce a la Sala la facultad y el deber de admitir la impugnación y pronunciarse sobre actos viciados de nulidad de pleno derecho, la falta de un ordenamiento que regule de forma expresa tal categoría, no la exime de analizarla y calificarla.

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

Este Tribunal, encargado del control de legalidad de las actuaciones de la Administración Pública, está obligado -ante la eventual impugnación de actos amparada en una nulidad de pleno derecho- a determinar si el vicio alegado encaja o no en dicha categoría.

En este sentido se ha pronunciado ya la Sala de lo Constitucional de esta Corte en el amparo número 384-97, de fecha nueve de febrero de mil novecientos noventa y nueve, en el cual sostuvo que *“La Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa faculta a la respectiva Sala, para revisar la legalidad de los actos de la Administración Pública, con el objeto de garantizar la imparcialidad del órgano que ha de dilucidar la posible ilegalidad de los mismos. En ese sentido, pese a que la referida ley no establece las causas por las cuales un acto administrativo se reputará nulo de pleno derecho, la Sala de lo Contencioso Administrativo no puede inhibirse de conocer y pronunciarse sobre la supuesta nulidad de un acto administrativo que se impugne por tal motivo (...)”*.

En dicha resolución se concluyó que esta Sala debía llenar de contenido el referido artículo 7, para lo cual se debían *“atender criterios objetivos congruentes con su enunciado genérico, asistiéndose del ordenamiento jurídico interno y de la doctrina”*.

Por tanto, esta Sala debe establecer los parámetros esenciales para determinar si una actuación de la Administración Pública encaja en la categoría de nulidades de pleno derecho.

2.2. LA NULIDAD DE PLENO DERECHO COMO UNA CATEGORÍA ESPECIAL DE INVALIDEZ.

a) La invalidez de los actos administrativos y la competencia de esta Sala.

La invalidez del acto administrativo, es definida por algunos autores como una “situación patológica” del acto administrativo, originada por vicios en sus elementos o porque éste incumple las reglas normativas, formales y materiales que condicionan el ejercicio de la potestad de que se trata. En otros términos se apunta que la validez depende, además de la existencia de los requisitos constitutivos del acto, de su adecuación a la norma.

Para Roberto Dromi la invalidez es la “consecuencia jurídica del acto viciado, en razón de los principios de legalidad, justicia, y eficacia administrativa”, y la nulidad “es la consecuencia jurídica que se impone ante la transgresión al orden jurídico” (Roberto Dromi: Derecho Administrativo, séptima edición actualizada, ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1998).

Conforme al artículo 2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, corresponde a esta Sala: “El conocimiento de las controversias que se susciten en relación con la legalidad de los actos de la Administración Pública”.

Las pretensiones objeto de esta jurisdicción se encaminan a propiciar el examen de legalidad de actuaciones administrativas -requisito básico de procesabilidad de la acción

contenciosa administrativa- bajo el fundamento que se han dictado en transgresión a la normativa secundaria de carácter administrativo.

En este orden de ideas, la competencia de este Tribunal es realizar un examen de legalidad de la actuación que se impugne, a fin de determinar si éste fue emitido conforme a Derecho o por el contrario, se encuentra afectado por un vicio que determina su invalidez.

b) El conocimiento extraordinario de la nulidad de pleno derecho.

Debe partirse del hecho que la nulidad de pleno derecho es una categoría de invalidez del acto, pero caracterizada por una especialidad que la distingue del resto de ilegalidades o vicios que invalidan el acto administrativo.

Es generalmente aceptada la cualificación de los vicios o deficiencias que afectan la validez del acto en tres grandes categorías: irregularidades no invalidantes, nulidad relativa o anulabilidad y nulidad absoluta.

Además se distingue la “inexistencia”, patología que se predica respecto de aquellos actos que carecen de los elementos esenciales que los doten siquiera de la apariencia de validez.

En algunas legislaciones se introduce el término nulidad de pleno derecho como el grado máximo de invalidez, ocasionado por vicios de tal magnitud, que desnaturalizan al acto como tal. Según la determinación del legislador o la jurisprudencia, algunos de estos vicios coinciden con los de la llamada “nulidad absoluta” y otros con la inexistencia.

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 por tanto consecuencias como la imposibilidad de subsanación, imprescriptibilidad e ineficacia *ab initio*. En este orden de ideas, se identifica este grado de nulidad por la especial gravedad del vicio.

Roberto Dromi sostiene que la gravedad del acto nulo no debe medirse por la conducta del agente creador del vicio, sino por la lesión que produzca en los intereses de los afectados, en el orden público y jurídico estatal.

Tomás Ramón Fernández considera que esta nulidad alcanza sólo a los supuestos más graves de infracciones del ordenamiento, los cuales pueden determinarse tras una valoración que exige “una consideración de la intensidad del conflicto, del vicio respecto del sistema mismo y del orden general que dicho sistema crea”.

Javier García Luengo retoma el “evidente” grado de ilegalidad del vicio que afecta al acto nulo de pleno derecho, en ese sentido sostiene que “la especial gravedad de la infracción que afecta el acto administrativo, en ausencia de un expreso pronunciamiento del legislador, deberá entenderse producida cuando el acto contraviene los principios y valores básicos del Estado de Derecho y que constituyen el pilar material de las

constituciones modernas” (Javier García Luengo: La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos. Editorial Civitas, Madrid, 2002).

Este último tratadista cita como base de esta concepción los orígenes de la jurisprudencia administrativa, la cual: “(...) no ha vacilado en sentar que cuando las Leyes y los Reglamentos administrativos no declaran expresamente nulos los actos contrarios a sus preceptos, la apreciación de si el cometido entraña nulidad depende de la importancia que revista, del derecho que le afecte, de las derivaciones que motive, de la situación o posición de los interesados en el expediente y, en fin, de cuantas circunstancias concurren, que deberán apreciarse en su verdadero significado y alcance para invalidar las consecuencias de los actos o para mantenerlas”.

Tales posturas doctrinarias ilustran respecto al carácter excepcional de las nulidades de pleno derecho.

Como se ha expuesto, nuestra Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa no califica ni define la categoría nulidad de pleno derecho, pero la instituye claramente – en concordancia con la doctrina- como una invalidez especial, al habilitar en forma extraordinaria el conocimiento de actos administrativos afectados por dicho vicio, aún cuando no cumplan con los presupuestos procesales que normalmente se exigen para acceder a esta sede.

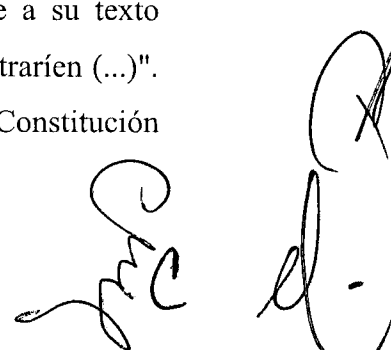
Con todos estos antecedentes, es preciso realizar la búsqueda de estos supuestos especiales de invalidez con una visión integrada de nuestro ordenamiento jurídico.

2.3. LA INTEGRACIÓN DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO.

Se ha establecido que el ordenamiento jurídico-administrativo no contiene elementos suficientes para la construcción de la categoría jurídica en estudio. Tampoco esta Sala encuentra justificaciones para el traslado de las categorías civiles de las nulidades al Derecho Administrativo, en particular a la materia contencioso-administrativa. Por tal razón debe buscarse en el resto del ordenamiento para completar esta categoría, que como se ha expuesto, se convierte en un imperativo para el juzgador.

En ejercicio de dicha labor de integración, el juzgador debe recurrir a las normas de rango jerárquico superior: la Constitución, primera y máxima de las normas del ordenamiento y la que inspira y en la que debe enmarcarse todo el resto del ordenamiento jurídico.

En este sentido, el artículo 235 de la Constitución establece que "todo funcionario civil o militar, antes de tomar posesión de su cargo, protestará bajo su palabra de honor ser fiel a la República, cumplir y hacer cumplir la Constitución, atendiéndose a su texto cualesquiera que fueren las leyes, decretos, órdenes o resoluciones que la contraríen (...)". Por su parte el artículo 246 de la Constitución, señala claramente que la Constitución prevalecerá sobre todas las leyes y reglamentos.



En el examen del ordenamiento constitucional hay una disposición que resulta inevitable valorar debido a su referencia a la categoría de la nulidad: el artículo 164, éste literalmente reza: “*Todos los decretos, acuerdos, órdenes y resoluciones que los funcionarios del Órgano Ejecutivo emitan, excediendo las facultades que esta Constitución establece, serán nulos y no deberán ser obedecidos, aunque se den a reserva de someterlos a la aprobación de la Asamblea Legislativa*”.

A la letra de esta disposición constitucional se regula la nulidad de ciertas actuaciones de uno de los Órganos fundamentales del gobierno, por lo que constituye una obligada referencia en la interpretación de la categoría contenida en el artículo 7 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Por otra parte, la Sala de lo Constitucional, en la sentencia ya citada en el apartado 2.1 b) *supra*, hizo alusión a este artículo de la Constitución. Si bien no definió el alcance de dicha disposición, su inclusión en la decisión del Tribunal constitucional parece sugerir a esta Sala un parámetro que deberá considerar para la concreción jurisprudencial de la categoría de las nulidades de pleno derecho.

Es preciso entonces analizar los alcances de la referida norma.

2.4. ANALISIS DEL ARTÍCULO 164 DE LA CONSTITUCION.

a) Destinatario de la disposición.

El primer aspecto a dilucidar sobre los alcances de dicha norma, es establecer qué sujetos resultan vinculados con su regulación. La premisa es que la referida norma alude a la nulidad de las actuaciones de los funcionarios del Órgano Ejecutivo.

Tal alusión expresa al Órgano Ejecutivo - y su consecuente inclusión dentro del capítulo relativo al Órgano Ejecutivo - encuentra su razón de ser en la raíz histórica de la disposición constitucional en estudio, la cual ha estado en nuestro ordenamiento –en términos muy parecidos- desde la Constitución de mil ochocientos ochenta y seis, y con la misma redacción desde la Constitución de mil novecientos cincuenta. En este contexto, la Administración Pública era esencialmente equiparable al Órgano Ejecutivo.

Una interpretación sistemática de la Constitución exige revisar la finalidad que sustenta esta disposición y la posible extensión a otros entes del poder público. El constituyente ha establecido en ella un mecanismo de defensa de los ciudadanos frente a actos con un vicio excepcional, definiendo *a priori* la consecuencia aplicable. Este resulta ser un importante instrumento en la defensa de los ciudadanos frente a actos del Órgano Ejecutivo que vulneren el ordenamiento jurídico.

A efecto de esta sentencia, interesa determinar si estas mismas consecuencias pueden ser trasladadas al resto de la Administración Pública, de la cual, tal como ha establecido esta Sala y la Sala de lo Constitucional en reiteradas sentencias, el Órgano Ejecutivo es sólo una parte.

Debe considerarse que la estructura normativa de la Constitución exige que la concreción de los enunciados genéricos se realice de tal manera que ninguna de sus disposiciones pueda considerarse de forma aislada, es decir, que toda prescripción constitucional debe evaluarse en forma coordinada con el resto del texto.

En este sentido no deben hacerse interpretaciones cerradas, basadas en la estructura formal de la Constitución, en cuanto a que una disposición por estar situada bajo el acápite de un órgano determinado, no podría aplicarse a otro.

Bajo esta perspectiva, la ubicación del artículo 164 de la Constitución en el capítulo relativo al Órgano Ejecutivo, no es impedimento para extender su aplicación hacia actuaciones de otros entes del poder público.

Esta interpretación es acorde a la teleología de la norma, cual es, como se ha indicado, erigir un mecanismo de defensa de los ciudadanos frente a actuaciones del poder público afectadas con un vicio excepcional y un consecuente control del ejercicio del poder en el Estado constitucional de Derecho.

Resulta especialmente ilustrativo referirse al artículo 86 de la Constitución, norma que contiene la más genérica expresión del Principio de Legalidad en el ordenamiento salvadoreño, la cual identifica en su inciso primero a “los órganos fundamentales del Gobierno” señalando al Legislativo, al Judicial y al Ejecutivo, como expresión de la clásica división de poderes.

En su inciso final - concreción expresa del principio de legalidad - señala que “los funcionarios del gobierno son delegados del pueblo, y no tienen más facultades que las que expresamente les da la ley”. Así, en principio, dicha norma parecería referirse exclusivamente a los “funcionarios del gobierno”.

Sin embargo, tanto la Sala de lo Constitucional como la Sala de lo Contencioso Administrativo han reconocido que justamente en esta disposición se encuentra el Principio de Legalidad de la Administración Pública, y no únicamente del Órgano Ejecutivo.

En esta misma interpretación integradora de la Constitución, y por las razones arriba señaladas se concluye que la regulación sobre la nulidad contenida en el artículo 164 de la Constitución, para los actos de los funcionarios del Órgano Ejecutivo, puede aplicarse de forma extensiva a los actos del resto de la Administración Pública que adolezcan de dicho vicio.

b) Actuaciones comprendidas.

Por otra parte, el artículo 164 se refiere a “decretos, acuerdos, órdenes y resoluciones”. En dicha enunciación el constituyente pretende ilustrar respecto al tipo de actuaciones que provienen de dicho sujeto y que podrían resultar nulas, y no agotarlas. Puesto que la aplicación de dicha disposición no está limitada al Órgano Ejecutivo, sino a toda la Administración Pública, debe interpretarse que dicha fórmula enunciativa no es

restrictiva, sino por el contrario, se refiere, a todas las posibles actuaciones administrativas que excedan las facultades que la Constitución establece, cualesquiera sea la forma que adopten.

c) Facultades constitucionales de la Administración Pública.

Hace falta delimitar a cuáles facultades establecidas por la Constitución es aplicable el artículo en examen.

Las facultades para la Administración Pública se conocen como potestades, entendidas como sinónimo de habilitación o títulos de acción administrativa.

En los términos del autor Luciano Parejo “las potestades son, en último término y dicho muy simplificado, títulos de acción administrativa...” (Luciano Parejo Alfonso y otros: Manual de Derecho Administrativo. Editorial Ariel, Barcelona, 1994. Página 398).

Esta Sala, en sentencia de las nueve horas del día veinte de marzo de mil novecientos noventa y siete, en el juicio referencia 17-T-96, sostuvo que “la conexión entre el Derecho y el despliegue de las actuaciones de la Administración, se materializa en la atribución de potestades, cuyo otorgamiento habilita a la Administración a realizar sus actos...”, de tal manera que “sin una atribución legal previa de potestades la Administración no puede actuar, simplemente (...)”.

Las facultades de los funcionarios de la Administración Pública encuentran su fundamento último en la propia Constitución, pues de conformidad al artículo 86 - que recoge el Principio de Legalidad abordado en párrafos anteriores -, no puede haber actuación lícita de ningún funcionario que no esté amparada en el ordenamiento jurídico.

En tal sentido, el artículo 164 de la Constitución puede extenderse a todas las facultades que el ordenamiento jurídico otorga a la Administración Pública; es decir, a la suma de las atribuciones y competencias en el desarrollo de la función administrativa.

Interesa ahora determinar qué debe entenderse por exceso de facultades que la Constitución establece.

d) El exceso de las facultades de la Administración Pública.

En primer lugar, el exceso a que se refiere el citado artículo es a todo lo que esté fuera del ámbito de facultades o potestades, por estar más allá de éstas o por desviarse de las mismas, lo cual incluye la posibilidad de que –estando obligada- la Administración Pública simplemente no las ejerza. En tal sentido, el exceso debe ser entendido inicialmente en su acepción más amplia, es decir, como cualquier desviación por parte de la Administración Pública del mandato contenido en el ordenamiento jurídico.

El artículo 164 de la Constitución pretende proteger el ordenamiento en su expresión normativa superior: es un mecanismo de defensa de la Constitución ante actos nulos de la Administración. En este orden de ideas, los excesos de las facultades que la

Constitución establece, relevantes para la categoría de nulidad del artículo 164 de la Constitución, son aquellos que vulneren disposiciones de la misma.

En consecuencia, será nulo el acto dictado por la Administración Pública en ejercicio de una facultad administrativa, cuando dicha transgresión trascienda en una vulneración a la Constitución.

e) Diferencia entre actos nulos y nulos de pleno derecho.

Como se expuso en párrafos anteriores, la nulidad de pleno derecho, a la luz de la doctrina, constituye el “grado máximo de invalidez”, que acarrea por tanto consecuencias como la imposibilidad de subsanación, imprescriptibilidad e ineficacia *ab initio*.

Como también se ha establecido, el artículo 7 de nuestra Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa recoge esta categoría precisamente como un grado de invalidez especial, en tanto la constituye como un presupuesto al conocimiento extraordinario de supuestos que de otra manera serían inadmisibles.

El artículo 164 de la Constitución señala que los actos nulos “no deberán ser obedecidos”, reconociendo con ello que estos actos adolecen de un vicio de tal magnitud, que los invalida totalmente y los dota de ineficacia *ab initio*. En otras palabras, el que no deban ser obedecidos indica que para nuestra Constitución estos actos adolecen de un vicio tal, que no producen ningún efecto, es decir, son radicalmente inválidos para el Derecho. La especialidad en este caso, vendría asociada al rango de la norma vulnerada.

En conclusión, las nulidades de pleno derecho de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa pertenecen a la categoría de actos nulos contenidos en la disposición constitucional. Ello no excluye la posibilidad que existan otros tipos de actos nulos, pero ciertamente a la luz del artículo 164 de la Constitución, los actos nulos de pleno derecho del artículo 7 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa encajan en esta categoría.

Por supuesto, para determinar si en efecto estos actos adolecen de este vicio de nulidad de pleno derecho, hará falta que un juez así los declare, tanto por ejercicio de sus propias atribuciones constitucionales - artículo 172 de la Constitución- en función de la seguridad jurídica, la igualdad y la propia estabilidad y supervivencia del Estado de Derecho. Sostener que no debe mediar un juez que declare la nulidad y, en consecuencia, el acto no debe ser obedecido, implicaría una amenaza imponderable para el Estado, en la medida en que cada ciudadano podría entender dicho concepto a su conveniencia y simplemente desobedecer aquello que no le agrada o favorezca porque a su juicio es nulo. De ahí que sea necesario que el juez declare que determinado acto administrativo es nulo por ser contrario al ordenamiento constitucional.

Es el Órgano Judicial el ente encargado de la aplicación de la norma, y para este Tribunal, la competencia establecida en el artículo 2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, -es decir, “el conocimiento de las controversias que se

susciten en relación con la legalidad de los actos de la Administración Pública”- y la inclusión de la categoría de actos nulos de pleno derecho en el artículo 7 de la misma Ley, justifican el conocimiento de dichos actos en la jurisdicción contencioso administrativa.

2.5. LA CONSTITUCIÓN Y LA COMPETENCIA DE LA SALA. SUPUESTOS QUE DAN LUGAR A LA NULIDAD DE PLENO DERECHO.

Tal como se ha establecido, los actos nulos de pleno derecho regulados en el artículo 7 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa son una expresión de los actos nulos a que se refiere el artículo 164 de la Constitución. Sin embargo, esta determinación genérica debe ser valorada frente al ámbito de competencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo.

Los actos regulados en este artículo son actos de naturaleza administrativa, los cuales se desvían del ejercicio de una potestad administrativa y, consecuentemente, vulneran la Constitución.

Por otra parte, el artículo 2 de la Ley de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativa, establece que la competencia de esta Sala se refiere al conocimiento de las controversias que se susciten en relación con la legalidad de los actos de la Administración Pública, es decir la competencia de este Tribunal se refiere al control de legalidad de los actos de la Administración Pública.

Dicha competencia no se modifica por la vía de conocimiento excepcional regulada en el artículo 7 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, pues tal como se ha establecido, la comprobación de una nulidad de pleno derecho únicamente permite obviar ciertos requisitos de admisibilidad. De ahí que será bajo los presupuestos de esa misma competencia, que esta Sala conocerá de las alegaciones de actos nulos de pleno derecho.

Por tanto, puede afirmarse que para que un acto nulo de pleno derecho pueda ser conocido por la Sala, se requiere que dicho acto vulnere el ordenamiento jurídico-administrativo, es decir, una norma contenida en el bloque de legalidad secundario - el cual constituye el parámetro de control de este Tribunal - y que ello trascienda en una vulneración a la Constitución.

Es necesario advertir que no toda ilegalidad o violación conlleva una nulidad de pleno derecho, es decir, la mera violación al principio de legalidad no conlleva nulidad de pleno derecho, lo cual rompería “el principio de mera anulabilidad”; el carácter excepcional con el que rige la nulidad de pleno derecho se convertiría en regla general.

Con tales antecedentes, se concluye que, para efectos de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, la nulidad de pleno derecho en el ordenamiento jurídico-administrativo salvadoreño es una categoría especial de invalidez del acto administrativo, que se configura cuando concurren los siguientes supuestos:

- 1) Que el acto administrativo transgreda la normativa secundaria -de carácter administrativo-, por haberse emitido en exceso, o fuera de las potestades normativas;
- 2) Que esta vulneración trascienda a la violación del ordenamiento constitucional;
- 3) Que esta transgresión se concrete en la esfera jurídica del sujeto que alega la nulidad.

En este orden de ideas, será en cada caso en que este Tribunal determine si se configura o no tal categoría de nulidad.

Lo anterior implica que no ha de realizarse un catálogo cerrado de los supuestos que configuran la nulidad de pleno derecho, sino, compete a esta Sala, a partir de los parámetros enunciados, determinar (cuando se alegue) si el vicio que se le presenta encaja en esta categoría.

Esta Sala procederá al análisis correspondiente de los argumentos vertidos por las partes para determinar si los actos impugnados adolecen de los vicios de nulidad invocados.

3. NORMATIVA APLICABLE.

i) Constitución de la República.

ii) Ley General Tributaria Municipal.

iii) Tarifa General de Arbitrios a favor del Municipio de Soyapango.

4. VIOLACION AL PRINCIPIO DE COMPETENCIA (artículos 86 inciso final de la Constitución de la República, 72, 74 y 109 de la Ley General Tributaria Municipal).

Ha alegado la parte actora que de conformidad con la normativa aplicable al caso, la autoridad demandada no era competente para dictar actos como los impugnados en el presente proceso, lo cual los vuelve inconstitucionales e ilegales. Adicionalmente, expresa que el funcionario demandado tampoco era competente por sí mismo para imponer una sanción como la multa establecida en el primer acto impugnado y ratificada en el segundo, ya que el único mecanismo que lo hubiera habilitado para tal efecto era la delegación del Alcalde previo Acuerdo del Concejo Municipal, lo cual debió ser relacionado en el mismo porque no puede presumirse su existencia en virtud que es un elemento de orden público.

a) Sobre la Atribución de Competencias.

La doctrina administrativista coincide en señalar que la competencia es un elemento intrínseco a la naturaleza de los órganos, entes, e instituciones del Poder Público. El tratadista Ramón Parada (Derecho Administrativo, Tomo II, Decimocuarta Edición, Marcial Pons, Madrid, 2000) señala al respecto: "En términos muy elementales, la competencia puede definirse como la medida de la capacidad de cada órgano y también como el conjunto de funciones y potestades que el ordenamiento jurídico atribuye a cada órgano y que unos y otros están autorizados y obligados a ejercitar". Por su parte, Roberto Dromi (Derecho Administrativo, séptima edición actualizada, Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1998) en similares términos explica que la competencia "es la esfera de atribuciones

de los entes y órganos, determinada por el derecho objetivo o el ordenamiento jurídico positivo. Es decir, el conjunto de facultades y obligaciones que un órgano puede y debe ejercer legítimamente".

Resulta ilustrativo citar lo que la Sala de lo Constitucional de esta Corte Suprema de Justicia ha señalado al respecto: "desde el punto de vista técnico-jurídico y con carácter orgánico, el concepto de atribución o competencia puede entenderse como la capacidad concreta que tiene un determinado ente estatal, de suerte que al margen de la materia específica asignada no puede desenvolver su actividad; mientras que desde un carácter sistemático, la atribución o competencia consiste en la enumeración de una serie de posibilidades de actuación dadas a un órgano por razón de los asuntos que están atribuidos de un modo específico. Así, una atribución puede identificarse como la acción o actividad inherente que por mandato constitucional o legal desarrolla un órgano estatal o ente público; es decir, los poderes, atribuciones y facultades conferidas para el normal funcionamiento y cumplimiento de una labor" (Sentencia de inconstitucionalidad referencia 33-37-2000, de las ocho horas y veinte minutos del treinta y uno de agosto de dos mil uno).

Por otra parte, esta Sala ha indicado en reiteradas sentencias que la competencia constituye un elemento esencial de todo acto administrativo y debe ser entendida como la medida de la potestad que corresponde a cada órgano. Como elemento esencial del acto administrativo, la competencia condiciona necesariamente su validez.

Así mismo, se ha establecido que la competencia es en todo caso una determinación normativa, es decir debe siempre encontrar su fundamento en una norma jurídica. Es el ordenamiento jurídico el que sustenta las actuaciones de la Administración mediante la atribución de potestades, habilitándola a desplegar sus actos. "En síntesis, el acto administrativo requiere una cobertura legal, es decir, la existencia de una potestad habilitante que otorgue competencia al órgano o funcionario emisor" (Sentencia Definitiva dictada en el proceso contencioso administrativo referencia 69-S-96, de las nueve horas y cuarenta y siete minutos del día quince de diciembre de mil novecientos noventa y siete).

Tema trascendental del Estado de Derecho será entonces la manera concreta en que el ordenamiento jurídico atribuye las diversas competencias. Puede afirmarse que en el ordenamiento jurídico salvadoreño, las competencias sólo pueden ser atribuidas a los diversos órganos y funcionarios mediante normas constitucionales, reglamentos autónomos y leyes en sentido formal, es decir, normas provenientes de la Asamblea Legislativa. Esto último se desprende del inciso primero del artículo 86 de la Constitución, que reza en lo pertinente: "El Poder Público emana del pueblo. Los órganos del Gobierno lo ejercerán independientemente dentro de las respectivas atribuciones y competencias que establecen esta Constitución y las leyes". Ello se complementa con el ya referido inciso tercero del mismo artículo: "Los funcionarios del Gobierno son delegados del pueblo y no

tienen más facultades que las que expresamente les da la ley". Finalmente, el artículo 131, número 21 establece que: "Corresponde a la Asamblea Legislativa: 21º Determinar las atribuciones y competencias de los diferentes funcionarios cuando por esta Constitución no se hubiese hecho".

Lo anterior permite aseverar que en el ordenamiento jurídico salvadoreño, la atribución de competencias, cuando no estuviera reglada en la Constitución o en los reglamentos autónomos derivados del mismo texto constitucional, será una materia reservada a Ley formal. Como es sabido, la reserva de Ley impide que otros órganos regulen una determinada materia o que el mismo Órgano Legislativo se desvincule de dicha potestad normativa vía la deslegalización de la materia. Como la Sala de lo Constitucional ha afirmado: "la reserva de Ley es la garantía de que un determinado ámbito vital de la realidad, dependa exclusivamente de la voluntad de los representantes de aquellos involucrados necesariamente en dicho ámbito: los ciudadanos" (Sentencia de inconstitucionalidad referencia 27-1999 de las nueve horas del día seis de septiembre de dos mil uno).

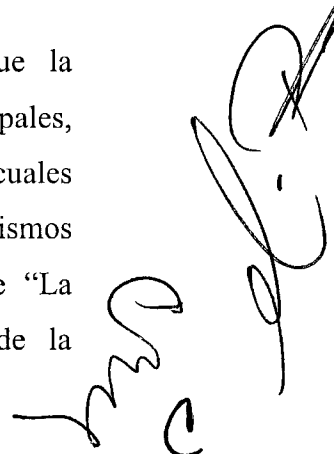
Esta decisión del constituyente de apartar para el legislador ordinario la materia particular de la atribución de competencias, contribuye indudablemente al control del poder público concretado en la Administración, que de lo contrario podría autoatribuirse competencias, alejándose del mandato de su soberano: los administrados. Así ha afirmado la Sala de lo Constitucional: "la preferencia hacia la Ley en sentido formal para ser el instrumento normativo de ciertas materias, proviene del plus de legitimación que posee la Asamblea Legislativa por sobre el resto de órganos estatales y entes públicos con potestad normativa, por recoger y representar la voluntad general" (Sentencia citada en el párrafo que antecede).

Es por lo anterior que la competencia es un elemento esencial del acto administrativo, que como tal condiciona su validez. En vocablos sencillos, ésta se define como la medida de la potestad que pertenece a cada órgano.

b) Aplicación al caso en debate.

Corresponde ahora analizar a partir del estudio de la Ley General Tributaria Municipal, si el funcionario demandado tenía competencia para la determinación de la obligación tributaria y la sanción realizada a ETESAL S.A. DE C.V. mediante los actos impugnados.

El artículo 72 de la Ley General Tributaria Municipal establece que la determinación, aplicación, verificación, control, y recaudación de los tributos municipales, conforman las funciones básicas de la *Administración Tributaria Municipal*, las cuales serán ejercidas por los Concejos Municipales, Alcaldes Municipales y sus organismos dependientes. A su vez, el artículo 81 de la normativa en estudio regula que "La administración tributaria municipal tendrá facultades para la determinación de la



obligación tributaria y para sancionar las contravenciones tributarias; facultades que se regulan y aplican de conformidad a los procedimientos establecidos en el CAPITULO III del presente Título.” Finalmente el artículo 74 de la Ley General Tributaria Municipal prescribe que los “funcionarios de la administración tributaria municipal, previo acuerdo del concejo podrán autorizar a otros funcionarios o empleados dependientes de ellos para resolver sobre determinadas materias o hacer uso de las atribuciones que esta Ley o las leyes y ordenanzas de creación de tributos municipales les concedan.”

De lo anteriormente expuesto, es dable concluir que la Ley General Tributaria Municipal otorga competencias para la determinación de la obligación tributaria y para la imposición de sanciones, tanto a los Concejos Municipales, como a los Alcaldes y a funcionarios dependientes de éstos. Sin embargo, respecto de los funcionarios dependientes de los Concejos Municipales y Alcaldes, se exige la existencia de un Acuerdo previo que autorice la delegación. En consecuencia, para que las actuaciones del Jefe del Registro Tributario de Soyapango sean legales, es necesario un Acuerdo previo de delegación emitido por el Concejo Municipal de la referida localidad.

Se encuentra agregada a folio 75 del presente expediente fotocopia certificada por notario del Acuerdo Número Cuatro, de Sesión Ordinaria celebrada el día dieciocho de junio del año dos mil tres, por el Concejo Municipal de Soyapango, mediante el cual la referida autoridad acordó facultar al Jefe del Registro Tributario como órgano responsable de la Administración Tributaria, para efectuar las funciones básicas de determinación, aplicación, verificación y control de los tributos municipales y además se le autorizó para que firme las resoluciones pertinentes, establezca y firme las resoluciones y sanciones por contravenciones cometidas por los contribuyentes y todas aquellas resoluciones en materia de tributación municipal. Lo anterior excluye el argumento de falta de competencia expuesto por la parte actora, ya que de conformidad con el Acta relacionada el funcionario demandado es competente para emitir actos como los impugnados en el presente proceso.

5. VIOLACIÓN A LOS DERECHOS DE AUDIENCIA, DEFENSA Y DEBIDO PROCESO (artículos 2 y 11 de la Constitución de la República, 106 y 110 de la Ley General Tributaria Municipal).

La parte demandante alega que los actos impugnados son nulos de pleno derecho, por violación a los derechos constitucionales de audiencia, defensa y debido proceso, principalmente debido a que con el acto -originario- emitido a las catorce horas del día uno de diciembre de dos mil cinco, se rectificó el impuesto mensual y se determinó a cargo de ETESAL S.A. DE C.V. obligación tributaria para los períodos comprendidos del mes de mayo de dos mil dos al treinta y uno de octubre de dos mil cinco, además de un recargo de cinco por ciento (5%) en concepto de pro-fiestas y de intereses moratorios, así como multa por pago extemporáneo, sin seguirle previamente el procedimiento establecido en el artículo 106 de la Ley General Tributaria Municipal. La autoridad

demandada ha manifestado que rectificó el impuesto mensual de esos períodos a ETESAL S.A. DE C.V., fundamentándose en la sentencia de Amparo Constitucional emitida el veintiséis de mayo de dos mil cinco, que fue favorable al Municipio de Soyapango y en los artículos 72, 81 y 107 inciso 2° de la Ley General Tributaria Municipal, por lo que al no encontrarse en ninguno de los supuestos del artículo 105 de la Ley en comento, no estaba en la obligación de aplicar el procedimiento establecido en el artículo 106 ya mencionado, puesto que no se estaba en presencia de una determinación oficiosa de impuestos, sino de una determinación de la obligación tributaria.

En este punto, la controversia se circunscribe en dilucidar si con base en la sentencia de Amparo Constitucional y en los artículos 72, 81 y 107 inciso 2° de la Ley General Tributaria Municipal, la autoridad demandada podía realizar la referida rectificación para los períodos comprendidos del mes de mayo de dos mil dos al treinta y uno de octubre de dos mil cinco -que no eran los controvertidos en el proceso de Amparo-, cuantificar la cantidad a que ascendían los impuestos adeudados en tales períodos, imponer recargo de cinco por ciento (5%) en concepto de pro-fiestas así como de intereses moratorios y además imponer multa por pago extemporáneo sin estar obligado a seguir el procedimiento regulado en el artículo 106 de la Ley General Tributaria Municipal; o si por el contrario, como sostiene la parte demandante, le fue realizada una determinación oficiosa del impuesto, se le aplicaron los recargos antes descritos, así como una multa por pago extemporáneo omitiendo totalmente el procedimiento establecido en el artículo 106 ya mencionado, con lo que se le violentaron completamente sus derechos constitucionales de audiencia, defensa y debido proceso.

a) Sobre los Derechos de Audiencia, Defensa y Debido Proceso.

El artículo 11 de la Constitución establece en su inciso primero que *"Ninguna persona puede ser privada del derecho a la vida, a la libertad, a la propiedad y posesión, ni de cualquier otro de sus derechos sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes;..."*. Esta disposición constitucional consagra lo que se conoce como **derecho de audiencia**, el cual es un concepto abstracto en virtud del cual se exige que, antes de procederse a limitar la esfera jurídica de una persona o a privársele por completo de un derecho, debe ser oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes.

El mencionado derecho se caracteriza por ser un derecho de contenido procesal, que se encuentra indiscutiblemente relacionado con las restantes categorías jurídicas protegibles constitucionalmente en el sentido que, para que una privación de derechos tenga validez jurídica necesariamente debe ser precedida de un **proceso seguido conforme a la ley**, en el cual se posibilite la intervención efectiva del afectado a fin de que *conozca los hechos que lo motivaron y tenga la posibilidad de desvirtuarlos*.

Este Tribunal ha reiterado en diversas resoluciones que en sede administrativa, el **derecho de defensa** se concentra en el derecho *a ser oído en el procedimiento*

administrativo; se concretiza en que los interesados planteen sus alegaciones, puedan probarlas y que éstas sean tomadas en cuenta por la administración a la hora de resolver, esto es, que sean valoradas y aceptadas o rechazadas en función de razones y argumentos que convengan o no, permiten conocer el sentido de la voluntad administrativa y el juicio que la fundamenta.

b) Sobre la potestad tributaria.

La Ley General Tributaria Municipal creada mediante el Decreto Legislativo número ochenta y seis, publicado en el Diario Oficial número doscientos cuarenta y dos, Tomo trescientos trece, del veintiuno de diciembre de mil novecientos noventa y uno, señala en el artículo 72 que la determinación, aplicación, verificación, control, y recaudación de los tributos municipales, conforman las funciones básicas de la *Administración Tributaria Municipal*, las cuales serán ejercidas por los Concejos Municipales, Alcaldes Municipales y sus organismos dependientes, a quienes competará la aplicación de la Ley General Tributaria Municipal, las leyes y ordenanzas de creación de tributos municipales, las disposiciones reglamentarias y ordenanzas municipales atinentes. La misma Ley en el artículo 81 otorga a la Administración Tributaria Municipal las facultades para la determinación de la obligación tributaria y para sancionar las contravenciones tributarias.

Dentro de los Procedimientos para Determinar la Obligación Tributaria Municipal, Capítulo III Del Procedimiento Administrativo Tributario Municipal, sección II de la citada Ley, el artículo 100 prescribe que la determinación de la obligación tributaria municipal es el acto jurídico por medio del cual se *declara que se ha producido el hecho generador de un tributo municipal, se identifica al sujeto pasivo y se calcula su monto o cuantía*. En este punto es importante detenerse, a efecto de recalcar que la actividad material de la determinación de la obligación tributaria implica establecer el hecho generador, su base imponible, la cantidad de dinero que en concepto debe pagar el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria y, en todo caso y aún si no existiere obligación de pago, proveer de certeza a la situación jurídico tributaria del sujeto pasivo. En un sentido amplio se denomina a esa actividad, con independencia del sujeto de la relación jurídico tributaria que la realice, como liquidación del impuesto -se ocupa impuesto dada la relación particular del presente proceso pero de forma genérica se denominaría liquidación del tributo-.

El Derecho Tributario salvadoreño separa, bajo el criterio de los sujetos que la realizan, la forma de liquidar los impuestos, a saber: la autoliquidación del impuesto realizada por el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria -artículos 102 y 108 de la Ley General Tributaria Municipal- y la liquidación o determinación oficiosa que realiza el sujeto activo de esa relación -artículos 101 y 105 de la Ley General Tributaria Municipal-.

Para el caso de autos, interesa estudiar el artículo 101 de la Ley General Tributaria Municipal que establece lo siguiente *“La administración tributaria municipal determinará la obligación tributaria, en aquellos casos en que la Ley u Ordenanza de creación de tributos municipales, así lo ordene y la efectuará con fundamento en los antecedentes que obren en su poder.*

Cuando dichas Leyes, Ordenanzas o Acuerdos o establezcan, los contribuyentes deberán proporcionar los datos o documentos, o presentar declaraciones a fin de que la administración lleve a cabo tal determinación”.

Por su parte en el artículo 105 del cuerpo normativo en mención se regulan los diferentes casos en que la Administración Tributaria Municipal procederá a determinar de oficio la obligación tributaria, siempre que no haya prescrito la facultad correspondiente. Concretamente, en el numeral 1° se establece: *“1° Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar declaraciones, estando obligado a hacerlo, o hubiere omitido el cumplimiento de la obligación a que se refiere el art. 108 de esta Ley (...)”.* El artículo 108 antes mencionado prescribe que *“Cuando no proceda declaración del sujeto pasivo ni sea necesaria la determinación de la administración tributaria, una vez se produzca el hecho generador, los contribuyentes o responsables procederán al cumplimiento de la obligación respectiva, sin perjuicio de las facultades de verificación y control de dicho cumplimiento, que competen a la administración tributaria municipal”.*

En el artículo 106 de la Ley General Tributaria Municipal se establece que determinación oficiosa de la obligación tributaria municipal, estará sometida al siguiente procedimiento:

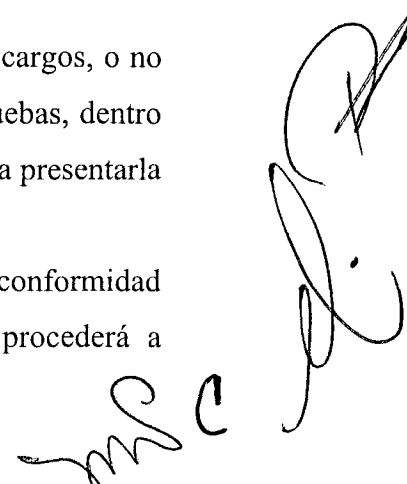
1° La Administración Tributaria Municipal notificará y transcribirá al contribuyente, las observaciones o cargos que tuviere en su contra, incluyendo las infracciones que se le imputen.

2° En el término de quince días que pueden prorrogarse por un período igual, el contribuyente o responsable deberá formular y fundamentar sus descargos, cumplir con los requerimientos que se le hicieren y ofrecer las pruebas pertinentes.

3° Recibida la contestación dentro del término señalado, si el contribuyente o responsable hubiere ofrecido pruebas, se abrirá a prueba por el término de quince días. La Administración Tributaria Municipal podrá de oficio o a petición de parte, ordenar la práctica de otras diligencias dentro del plazo que estime apropiado.

4° Si el contribuyente o responsable no formula y fundamenta sus descargos, o no cumple con los requerimientos que se le hicieren, o no presenta ni ofrece pruebas, dentro del término a que se refiere el ordinal 2° de este artículo, caducará su derecho a presentarla posteriormente.

5° Si el contribuyente o responsable manifestare en dicho término su conformidad con las observaciones y cargos, la Administración Tributaria Municipal procederá a

Handwritten signature and initials in black ink, located in the bottom right corner of the page. The signature appears to be 'J. P.' and the initials below it are 'J.P.C.'.

efectuar el acto de determinación y dejar constancia de la conformidad y el contribuyente, a hacer efectivo el pago.

6° Al vencer los plazos para la recepción de pruebas, la Administración Tributaria Municipal deberá en un plazo de quince días, determinar la obligación tributaria; cuando el caso fuere de mero derecho, el plazo para determinar dicha obligación, comenzará a contarse una vez que el contribuyente o responsable formule su alegato de descargo. Cuando se hubiere comprobado que se ha cometido una contravención la Administración Tributaria Municipal, podrá en el acto de determinación de la obligación tributaria imponer la sanción que corresponda.

7° La resolución de la Administración Tributaria Municipal que determine la obligación tributaria, deberá llenar los requisitos de: lugar y fecha; individualización del organismo o funcionario que resuelve y del contribuyente o responsable; determinación del tributo de que se trate y período impositivo a que corresponde, si fuere el caso; calificación de las pruebas y descargos; razones y disposiciones legales que fundamentan la determinación; especificación de cantidades que correspondan en forma individualizada a tributos y sanciones; orden de emisión del mandamiento de ingreso que corresponda; orden de la notificación de la determinación formulada y firma del o los funcionarios competentes.

El artículo 107 del mismo cuerpo legal señala que la facultad de la Administración Tributaria Municipal para determinar la obligación tributaria *prescribirá en el plazo de tres años*, contados a partir del día siguiente al día en que concluya el plazo dentro del cual debió pagarse la obligación tributaria. El mismo artículo regula que dicha prescripción podrá ser interrumpida por acto de la Administración Tributaria Municipal encaminado a determinar el crédito tributario correspondiente.

De todo lo señalado en las disposiciones ya citadas, se extrae que la determinación de la obligación tributaria puede efectuarse por las siguientes vías: (1) por declaración jurada presentada por el sujeto pasivo -autoliquidación-; (2) directamente por el contribuyente o responsable, una vez se produzca el hecho generador, cuando la declaración jurada no es procedente ni es necesaria la determinación de la Administración Tributaria Municipal -autoliquidación-; y (3) por la determinación o liquidación oficiosa.

En concordancia con lo anterior y de conformidad con el artículo 105 numeral 1° ya citado, la Administración Tributaria está facultada para realizar la determinación o liquidación oficiosa de la obligación tributaria -siempre y cuando ésta no haya prescrito-, ya sea cuando el contribuyente o responsable ha omitido presentar las declaraciones estando obligado a ello, ó bien, cuando no siendo necesaria la referida declaración, una vez producido el hecho generador el contribuyente o responsable no ha cumplido directamente con dicha obligación. Siempre que concurren esas circunstancias, la Administración Tributaria está facultada para realizar ella la determinación oficiosa del

tributo, pero a su vez, le surge la obligación de aplicar el procedimiento prescrito en el artículo 106 de la Ley General Tributaria Municipal.

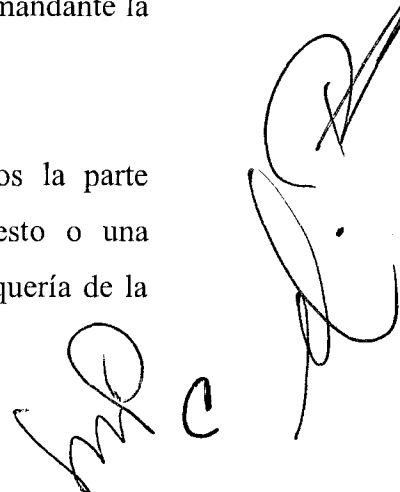
La observancia de dicho procedimiento –del artículo 106– no depende en forma alguna de la voluntad de la Administración Tributaria, sino que se vuelve de inexcusable cumplimiento cuando se pretende imponer una carga al administrado que consista en cumplir con el pago de los tributos que son obligatorios según la Ley. Debe quedar claro que el procedimiento de determinación de la obligación tributaria municipal, no puede entenderse como cauce formal que refleje en exclusiva las potestades de la Administración Tributaria Municipal frente a una situación general de sujeción o sumisión a soportar por los contribuyentes, sino que debe articular en gran medida la etapa contradictoria dentro del mismo. De esta forma surge para el contribuyente, no sólo concretas obligaciones, sino también garantías y derechos en favor de su posición jurídica. El fundamento lógico-jurídico según el cual los contribuyentes se encuentran facultados para expresar su parecer, derivado de la garantía de audiencia, respecto a los hechos imputados en su contra por la Administración Tributaria, es el hecho que en la mayoría de los casos el *procedimiento tributario* terminará con un *acto gravoso* para los intereses del contribuyente.

Por su parte, la Tarifa General de Arbitrios a favor del Municipio de Soyapango, creada mediante el Decreto número 277, publicada en el Diario Oficial número 109, Tomo 255 del diez de junio de mil novecientos setenta y siete, regula en el artículo 3 las diferentes actividades que dan lugar al nacimiento de impuestos en dicha Municipalidad. Concretamente, las categorías de *comercio e industria*, establecidas respectivamente en los numerales 18 y 21 del artículo en comento, prescriben la suma que debe pagarse en concepto de impuesto según el activo con el que se cuente y además que tal carga debe realizarse *mensualmente*. Es decir, que mes a mes va a surgir la obligación de cancelar determinada suma en concepto de impuestos municipales, que se cuantifican en base a una tabla ahí establecida -en la Tarifa- y a la cantidad de activos que posea el contribuyente o responsable del impuesto.

Tomando en cuenta tales criterios, mes a mes surge la obligación para ETESAL S.A. DE C.V. de realizar la operación correspondiente, en base a una actividad -sea ésta de comercio o industria- y cancelar a la Municipalidad de Soyapango la cantidad resultante en concepto de impuestos, no siendo por tanto necesario para la demandante la presentación de declaraciones juradas.

c) Aplicación al caso en debate.

Como primer punto es importante dilucidar si en el caso de autos la parte demandada realizó una determinación -o liquidación- oficiosa del impuesto o una determinación de la obligación tributaria -como ella alega-, por lo que no requería de la aplicación de un procedimiento previo.



Tal como consta en párrafos anteriores, es el artículo 105 de la Ley General Tributaria Municipal el que establece los casos en que la Administración Tributaria procederá a realizar la determinación oficiosa del impuesto, la cual a su vez está sometida al procedimiento a que hace referencia el artículo 106 de la Ley General Tributaria Municipal. Así, según el numeral 1º del artículo 105 ya mencionado, cuando el contribuyente ha omitido la presentación de declaraciones estando obligado a hacerlo, o ha omitido el cumplimiento de la obligación a que se refiere el artículo 108 de la normativa en estudio, es decir en aquellos casos en que una vez se produce el hecho generador del impuesto, el contribuyente debe proceder a efectuar dicho pago sin necesidad de declaración jurada ni de determinación de la Administración Tributaria.

En congruencia con lo expuesto, si la Administración Tributaria detecta que un contribuyente no ha dado cumplimiento al pago de sus tributos, estando obligado a hacerlo porque se ha producido el hecho generador del impuesto, ésta procederá a determinarlos de oficio dando cumplimiento al procedimiento prescrito en el artículo 106 de la Ley General Tributaria Municipal. Lo anterior implica, que la Administración Tributaria debe contar con la información necesaria y suficiente respecto del caso, a efecto que tenga los medios suficientes para hacer cumplir la normativa tributaria. Lo expuesto además, resulta coherente con las funciones básicas concedidas a la Administración Tributaria referentes a la determinación, verificación, vigilancia y recaudación de las obligaciones tributarias.

De la lectura del acto emitido el uno de diciembre de dos mil cinco, por el Jefe del Registro Tributario del Municipio de Soyapango (folio 17 del expediente administrativo), se tiene que éste en base a las facultades tributarias concedidas por la Ley General Tributaria Municipal, resolvió que con fundamento a una sentencia dictada en un proceso de amparo interpuesta por la demandante que resultó favorable a dicho Municipio, rectificaba el impuesto mensual que ETESAL S.A. DE C.V. debía pagar a dicho Municipio, estableciendo que los mismos serían ahora cuantificados a partir de lo regulado en los artículos 19 y 3 numeral 18 de la Tarifa General de Arbitrios a favor de la referida Municipalidad, es decir categorizándolo como *comercio*. Por lo que procedió a cuantificar las sumas adeudadas en concepto de impuestos municipales a partir de mayo del año dos mil dos hasta octubre del dos mil cinco, además de aplicar recargo del cinco por ciento (5%) en concepto de pro-fiestas en base al artículo 4 de la Tarifa ya mencionada, un recargo de intereses moratorios y multa por pago extemporáneo, con fundamento en los artículos 47 y 65 de la Ley General Tributaria Municipal, respectivamente.

De lo anteriormente reseñado, debe concluirse que para el caso de autos la determinación de la obligación tributaria realizada por la parte demandada, configura una verdadera determinación oficiosa del impuesto que se enmarca dentro del supuesto establecido en el artículo 105 ordinal 1º de la Ley General Tributaria Municipal relacionado con el artículo 108 del mismo cuerpo normativo, ya que la Administración

Tributaria *advirtió* que ETESAL S.A. DE C.V. no había dado cumplimiento voluntariamente al pago de impuestos municipales, es decir no había realizado *la autoliquidación de los impuestos*, a pesar que -a su juicio- desde mayo de dos mil dos hasta octubre de dos mil cinco, se había producido el hecho generador del impuesto que para el caso era el de *comercio*. Por ello, lo cuantificó en base a la categoría de comercio utilizando para tal operación los balances correspondiente al treinta y uno de diciembre de dos mil dos y al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, presentados por la misma contribuyente (folios 4, 5, 12, y 13 del expediente administrativo). Además impuso diferentes recargos e incluso *multa por pago extemporáneo del referido impuesto*, fundamentándose en los artículos 4 de la Tarifa General de Arbitrios de dicha Municipalidad, 47 y 65 de la Ley General Tributaria Municipal.

Por lo anteriormente expuesto, esta Sala estima que la autoridad demandada realizó una verdadera determinación oficiosa del impuesto, ya que fue el sujeto activo de la relación jurídica tributaria que para el caso es el delegado de la Administración Tributaria Municipal, es decir el Jefe del Departamento de Registro Tributario de Soyapango, quien realiza la liquidación debido a que el sujeto pasivo -ETESAL S.A. DE C.V.- que es el obligado a autoliquidar el impuesto mes a mes que se produzca el hecho generador había omitido realizarlo, encajando en el supuesto previamente establecido por el legislador en el artículo 105 numeral 1° de la Ley General Tributaria Municipal. En consecuencia, el Jefe del Departamento de Registro Tributario de Soyapango estaba obligado a dar apertura al procedimiento regulado en el artículo 106 de la Ley General Tributaria Municipal, el cual -como él mismo admite- obvió realizar totalmente por considerar que no estaba obligado al mismo. Lo anterior, al margen de analizar si al momento en que se realizó la determinación oficiosa del impuesto a cargo de ETESAL S.A. DE C.V., dicha facultad ya se encontraba prescrita para ciertos períodos tasados, de conformidad con lo regulado en el artículo 107 de la Ley General Tributaria Municipal.

Es oportuno traer a colación lo que esta Sala ya ha manifestado acerca de la importancia y trascendencia del procedimiento administrativo, al respecto *“El procedimiento no es una mera exigencia formalista para la configuración del acto, sino que desempeña una función de plena garantía para el administrado, ya que le proporciona la oportunidad de intervenir en su emisión. (...) El acto administrativo no puede ser producido a voluntad del titular del órgano a quien compete su emisión, obviando el apego a un procedimiento y a las garantías constitucionales, sino, ha de seguir necesariamente un procedimiento determinado. Existe ilegalidad cuando el acto ha sido dictado vulnerando el procedimiento legalmente establecido, y obviamente, cuando se ha pronunciado prescindiendo total y absolutamente de él”* (Sentencia referencia 75-A-95 pronunciada el veinte de marzo de mil novecientos noventa y ocho). Además, dicho papel garantista adquiere una especial relevancia en aquellos casos en los que están

en juego la restricción de derechos de los particulares, o afectaciones a su esfera jurídica mediante la reducción del patrimonio. En concordancia con lo señalado, la característica de la garantía del procedimiento administrativo no ha sido creada únicamente para proteger intereses de los particulares, sino para configurarse como un punto de equilibrio entre la consecución de los intereses públicos y el respeto de los derechos de los administrados, ya que en el mismo se discuten los hechos necesarios para que la Administración aplique la Ley a los casos concretos formando debidamente su voluntad, pues sus decisiones en la mayoría de los casos conllevan la afectación de intereses y de la esfera jurídica de los particulares, tal como sucede en la tasación de impuestos que controvierte en este juicio.

En congruencia con todo lo expuesto, esta Sala es del criterio que la determinación oficiosa de tributos así como los recargos en concepto de pro-fiestas e intereses moratorios y multa por pago extemporáneo, realizadas a cargo de ETESAL S.A. DE C.V., prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legal establecido en el artículo 106 de la Ley General Tributaria Municipal, es inevitablemente violatoria de los derechos de audiencia, defensa y debido proceso contemplados en los artículos 2 y 11 de la Constitución de la República; consecuentemente los actos impugnados son nulos de pleno derecho y así deben declararse.

6. VIOLACION A LA PRESUNCION DE INOCENCIA Y AL PRINCIPIO DE CULPABILIDAD.

La parte demandante alega que se le violentó los Principios Constitucionales de la Presunción de Inocencia y Culpabilidad, pues en el primer acto impugnado la autoridad demandada impuso ipso facto una multa a ETESAL S.A. de C.V. como consecuencia del supuesto pago extemporáneo del impuesto, sin haberle dado a su representada la oportunidad de presentar pruebas y alegatos de descargo y sin establecer ni de manera vaga el nexo o ligamen entre ETESAL S.A. de C.V. y el supuesto hecho que se le atribuyó dando por sentada la culpabilidad de la demandante.

a) Sobre la potestad sancionadora de la Administración Pública.

Debido a que mediante el acto originario se impuso multa por pago extemporáneo a la demandante, este tiene una naturaleza sancionadora, por lo que considera oportuno señalar que según importantes corrientes doctrinarias, el *ius puniendi* del Estado, concebido como la capacidad de ejercer un control social coercitivo ante lo constituido como ilícito, se manifiesta en la aplicación de las leyes penales por los tribunales que desarrollan dicha jurisdicción, y en la actuación de la Administración Pública al imponer sanciones a las conductas calificadas como infracciones por el ordenamiento. Dicha función administrativa desarrollada en aplicación del *ius puniendi*, se conoce técnicamente como potestad sancionadora de la Administración.

Como otras potestades de autoridad, ésta se ejerce dentro de un determinado marco normativo que deviene primeramente de la Constitución. En tal sentido, el artículo 14 de la Constitución de la República sujeta inicialmente la potestad sancionadora administrativa al cumplimiento del debido proceso, cuando en su parte pertinente establece que “...la autoridad administrativa podrá sancionar, mediante resolución o sentencia y previo el debido proceso, las contravenciones a las leyes, reglamentos u ordenanzas...” pero sobre todo, en congruencia con la Constitución y los fundamentos del Estado Constitucional de Derecho, la potestad sancionadora encuentra su límite máximo en el mandato de legalidad que recoge el inciso primero del artículo 86 de la Constitución. Así pues, en virtud de la sujeción a la Ley, la Administración sólo podrá funcionar cuando aquella la faculte, ya que las actuaciones administrativas aparecen antes como un poder atribuido por la Ley, y por ella delimitado y construido. Esta premisa de habilitación indudablemente extensible a la materia sancionatoria, deviene en la exigencia de un mandato normativo que brinde cobertura a todo ejercicio de la potestad.

b) Sobre los Principios del Derecho Administrativo Sancionador: de Presunción de Inocencia y de Culpabilidad.

Corolario de la identidad de la potestad penal de la judicatura y la sancionadora de la Administración, es la observancia de principios consonantes que inspiran y rigen las actuaciones de ambos. Si bien dichos principios tienen también origen común en la identidad ontológica de ambas potestades, los mismos han sido tradicionalmente configurados y aplicados antes en el ámbito penal y de ahí trasladados gradualmente al ámbito administrativo a fuerza de construcciones doctrinarias y jurisprudenciales.

Nuestro marco constitucional recoge principios y limitaciones aplicables a la potestad sancionatoria, destacándose el establecido en el artículo 12 de la Constitución de la República según el cual "toda persona a quien se le impute un delito se presumirá inocente mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley y mediante juicio público". Tal principio garante de la presunción de inocencia, excluye la posibilidad de imponer penas o sanciones en base a criterios de responsabilidad objetiva, es decir, prescindiendo de la existencia de dolo y culpa, y si la infracción es imputable al sujeto. Y es que en todo ordenamiento sancionador rige el criterio de que la responsabilidad puede ser exigida, sólo si en el comportamiento del administrado se aprecia la existencia de dolo o culpa.

Todo órgano se encuentra en todo caso en la obligación de valorar los elementos presentados por el sujeto infractor, para demostrar que no existió nexo de culpabilidad en la comisión de la infracción; y de realizar un análisis de tales valoraciones, independientemente del resultado que se arribe.

c) Aplicación al caso en debate.

El apoderado de la parte actora ha alegado que los actos impugnados son nulos de pleno derecho, ya que a su representada se le sancionó con una multa por pago extemporáneo sin seguirle ningún tipo de procedimiento, con lo que se le violentaron los derechos constitucionales de Presunción de Inocencia y Principio de Culpabilidad.

El artículo 65 de la Ley General Tributaria Municipal regula que: *“Configuran contravenciones a la obligación de pagar los tributos municipales, el omitir el pago o pagar fuera de los plazos establecidos. La sanción correspondiente será una multa del 5% del impuesto, si se pagare en los tres primeros meses de mora; y si pagare en los meses posteriores la multa será del 10%. En ambos casos la multa mínima será de \$25.00.”*

A su vez, el artículo 81 de la Ley en comento dispone que *“La administración tributaria municipal tendrá facultades para la determinación de la obligación tributaria y para sancionar las contravenciones tributarias; facultades que se regulan y aplican de conformidad a los procedimientos establecidos en el CAPITULO III del presente Título”*. Por su parte, en el artículo 109 de la Ley General Tributaria Municipal otorga competencia ya sea al Alcalde Municipal respectivo o al funcionario autorizado al efecto, para conocer de contravenciones tributarias y de las sanciones correspondientes.

De conformidad con el artículo 110 de la Ley en estudio, *“No se aplicarán los procedimientos de sanción que se contemplan en esta Sección, sino el procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria, cuando las contravenciones se comprobaren y sancionaren en este último procedimiento, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 106 de esta Ley”*. Lo anterior implica, que si el contribuyente ha incurrido en alguna conducta sancionable, no se aplicará el procedimiento de sanción, sino que se incluirá en el procedimiento de determinación oficiosa del impuesto regulado en el artículo 106 ya estudiado.

Tal como ha quedado establecido en acápites anteriores, la determinación oficiosa del impuesto realizada por la autoridad demandada requería obligatoriamente de la apertura del procedimiento regulado en el artículo 106 de la Ley General Tributaria Municipal. Es por ello, que si la parte demandada había considerado que la conducta realizada por ETESAL S.A. DE C.V. era constitutiva de la sanción prevista en el artículo 65 de la Ley en referencia, de conformidad con el artículo 110 de dicho cuerpo normativo, el trámite de la sanción debía realizarse dentro del procedimiento de determinación oficiosa del impuesto.

Siguiendo el anterior orden de ideas se reitera que la parte demandada omitió totalmente seguir el procedimiento legalmente establecido -artículo 106 de la Ley en referencia-, con lo que se violentó a la demandante totalmente tanto las disposiciones legales ya citadas como los Principios constitucionalmente establecidos de Presunción de Inocencia y de Culpabilidad, según los cuales está completamente excluida la posibilidad de imponer penas o sanciones en base a criterios de responsabilidad objetiva, es decir,

prescindiendo de la existencia de dolo y culpa y si la infracción es imputable al sujeto. En consecuencia, la multa impuesta es nula de pleno derecho careciendo totalmente de validez.

7. VIOLACION AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y DE VERDAD MATERIAL POR ERRONEA CALIFICACION (artículos 86 inciso final, 131 ordinal 6°, 204 ordinal 1°, 231 inciso 1° todos de la Constitución de la República y artículos 3, 4 y 7 de la Ley General Tributaria Municipal).

La parte demandante alega que con los actos impugnados se ha violentado el Principio de Legalidad así como el de Verdad Material, ya que en materia tributaria los impuestos solo pueden ser establecidos en virtud de una Ley formal y que la Administración Pública actuará sometida al ordenamiento jurídico solo pudiendo realizar aquellos actos que autorice el mismo, lo cual está en estrecha vinculación con el Principio de Verdad Material, el cual presupone que las actuaciones de la Administración Tributaria se ampararán en la verdad material que resulte de los hechos investigados y corregidos; por lo que al habersele tasado impuestos calificando a ETESAL S.A. DE C.V. como *comercio* en lugar de aplicarle la tarifa correspondiente a *industria*, siendo ésta última la actividad que realiza la contribuyente, se han violentado los Principios ya mencionados. Al respecto la autoridad demandada alegó que la calificación de *comercio* realizada a la demandante, era la que procedía ya que de conformidad con la definición establecida en el artículo 4 de la Ley de Telecomunicaciones el Transmisor -de energía eléctrica- “es la entidad poseedora de instalaciones destinadas al transporte de energía eléctrica en redes de alto voltaje, que *comercializa* sus servicios”, lo cual también está plasmado en la nota del veintitrés de enero de dos mil dos remitida a dicha Municipalidad por la Superintendencia General de Electricidad y Telecomunicaciones.

En este punto, la controversia se circunscribe a establecer si la actividad realizada por ETESAL S.A. DE C.V., se enmarca en “*industria*” como alega el demandante, o si por el contrario encaja en la categoría de “*comercio*”, que es la asignada por la autoridad demandada.

a) Sobre los Principios de Legalidad Tributaria y Verdad Material.

Como es sabido, la Administración Pública se encuentra vinculada positivamente a la Ley, en atención a lo prescrito en el inciso final del artículo 86 de la Constitución de la República. Es pues, bajo tal parámetro que debe entenderse que es la Ley la que habilita para actuar a la Administración, pero también debe reconocerse que en la mayoría de los casos esa habilitación conlleva una obligación a cargo de la Administración para erigirse como un Ente vigilante de la actuación de los administrados ligados a una Ley específica. Es por ello, que atendiendo a las normas de naturaleza tributaria, la Administración Tributaria Municipal está constreñida a verificar -dentro de su competencia territorial- la

ocurrencia de los supuestos de hecho de la obligación tributaria, los cuales conllevan al deber del pago de los tributos municipales.

En concordancia con lo antes expuesto, esta Sala ha manifestado respecto del Principio de Legalidad Tributaria que *“Los tributos son exigidos por el Estado en ejercicio de su poder de imperio, el elemento esencial del tributo es la coacción, la cual se manifiesta en la prescindencia de una contraprestación voluntaria del administrado.*

Sin embargo, este poder del Estado no es ilimitado ya que existen límites formales y materiales a la potestad tributaria; los primeros, se refieren a la manera de producción de los tributos y en este ámbito aparecen los principios de Reserva de Ley y legalidad Tributaria, mientras que en los límites materiales están los Principios de Igualdad Tributaria, Capacidad Económica, Progresividad y Prohibición de Confiscatoriedad” (sentencia pronunciada a las catorce horas del veinticuatro de febrero de dos mil seis, en el proceso referencia 63-I-2001).

Debe apuntarse además que la Administración cuando procede a ejercer su poder de imperio al exigir impuestos a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, debe tener en cuenta que al hacerlo no desarrolla una facultad discrecional, sino una actividad jurídica de aplicación de normas que exige como presupuesto objetivo, el encuadre o subsunción del hecho generador predeterminado legalmente.

En similar sentido se ha pronunciado la Sala de lo Constitucional de esta Corte, al aseverar que *“(...) el principio de legalidad tributaria le exige al legislador claridad y taxatividad en la configuración de los elementos esenciales de los tributos.*

Además, el art. 231 inc. 1º Cn. dice que “[n]o pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público”. En razón de este mandato, la Administración y los Municipios sólo pueden exigir a los ciudadanos el pago de aquellos tributos que hayan sido previamente definidos en una ley (en sentido material). (...)” (Sentencia de Inconstitucionalidad de las quince horas y veinte minutos del nueve de julio de dos mil diez, proceso referencia 39-2005).

Respecto del Principio de Verdad Material, este Tribunal ha sostenido que *“la Administración Pública Tributaria debe verificar plenamente los hechos que se utilizan como razón de sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas legales pertinentes, aún cuando no hayan sido planteadas por los administrados o se haya acordado no hacer uso de las mismas.*

El principio de verdad material pretende, inter alia, que cuando se produzcan los hechos generadores (por ser usualmente hechos económicos que han adquirido sustantividad o trascendencia tributaria al ser seleccionados por el legislador) deben ser apreciados en su concordancia con la hipótesis contenida en la norma como hechos generadores del tributo, lo que es valorado y constatado por la Administración Tributaria al ejercer sus facultades de fiscalización.

En suma, la Administración debe verificar los hechos y contratos efectuados por el contribuyente, lo anterior implica que debe valorar e investigar la naturaleza propia de la actuación sujeta a fiscalización y de esa forma podrá determinar si nació o no la obligación tributaria.” (Sentencia pronunciada a las catorce horas del seis de noviembre de dos mil ocho, en el proceso referencia 225-R-2003).

b) Sobre las calificaciones “comercio” e “industria”.

La Tarifa General de Arbitrios del Municipio de Soyapango, creada mediante el Decreto número 277, publicada en el Diario Oficial número 109, Tomo 255 del diez de junio de mil novecientos setenta y siete, regula en el artículo 3 las diferentes actividades que dan lugar al nacimiento de impuestos en dicha Municipalidad.

Así, el numeral 18 de la Tarifa mencionada se refiere a los “Comerciantes Sociales o Individuales”, deberá pagar ¢10.00 en concepto de impuestos cada uno, al mes con capital: b) De más de ¢10,000.00 más un colón por millar o fracción sobre el excedente de ¢10,000.00. Esta categoría es denominada por las parte como *comercio*.

Por su parte, el numeral 21 categoriza a las “Empresas Industriales y Fábricas” con capital invertido cada una, al mes: k) Con capital hasta de ¢20,000.00 más ¢0.07 por millar o fracción sobre el excedente de ¢15,000.00, la cantidad de ¢1,621.75. A esta clasificación es a la que las partes ha denominado *industria*.

Finalmente, el artículo 19 de la Tarifa en estudio regula que “*Los negocios que no aparecen gravados específicamente en esta tarifa, pagarán de conformidad al número 18 del artículo 3 -IMPUESTOS-*, esto significa, que se les aplicará la prevista para el comercio.

En razón de lo anterior, es conveniente estudiar los términos “comercio” e “industria”, a fin de dilucidar que debe entenderse por cada una de estas categorías.

Según el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, de Guillermo Cabanellas, Tomo II, 28ª Edición, Editorial Heliasta, página 211, *comercio* es “Negociación o actividad que busca la obtención de ganancia o lucro en la venta, permuta o compra de mercaderías”. *Comerciante*: “Quien hace el comercio”, obra citada página 210. Respecto de la categoría *industria*, en el tomo IV de la obra citada, página 398, es definido como el “*Conjunto de operaciones materiales ejecutadas para obtener, transformar, perfeccionar o transportar uno o varios productos naturales o sometidos ya a otro proceso fabril preparatorio*” El mismo autor citado, distingue distintas clases de industria, siendo relevante para el caso de autos, la *industria comercial* que es definida como “*las que aseguran el funcionamiento de los intercambios y son indispensables para la producción y consumo de riqueza*”

Una vez se ha definido las categorías en estudio, es procedente pasar a analizar cuál es la actividad que realiza ETESAL S.A. DE C.V., a fin de dilucidar que categoría

impositiva le corresponde, y finalmente, si la asignada por la autoridad demandada es la correspondiente.

e) Sobre la actividad realizada por ETESAL S.A. DE C.V.

De conformidad con lo planteado en el escrito de demanda, ETESAL S.A. DE C.V. fue constituida legalmente el cuatro de febrero de mil novecientos noventa y nueve, por la Comisión Ejecutiva Hidroeléctrica del Rio Lempa -CEL- y por la Compañía de Luz Eléctrica de Ahuachapán, Sociedad Anónima -CLEA, S.A.-, en cumplimiento al artículo ciento diecinueve de la Ley General de Electricidad, que prescribe lo siguiente: “Dentro del plazo de los tres años posteriores a la vigencia de la presente Ley, la CEL deberá reestructurarse a efecto que las actividades de mantenimiento del sistema de transmisión y operación del sistema de potencia sean realizadas por entidades independientes, y que las de generación se realicen por el mayor número posible de operadores”.

Debe recordarse, que con anterioridad la Comisión Ejecutiva Hidroeléctrica del Rio Lempa -CEL- era la única institución del Estado encargada de todas las actividades del sector eléctrico, las que consistían en sustraer de la fuerza potencial de la naturaleza a través del uso de tecnología y transformarla en energía en forma utilizable para el hombre y entregarla a los usuarios finales. Sin embargo, con el proceso de privatización impulsado por el Estado Salvadoreño en el sector Eléctrico, dicha actividad fue segmentada en sus diversos procesos, así: generación, *transmisión*, distribución y comercialización, y a excepción de la generación, pasan a ser manejadas por la empresa privada, sujetas a la regulación y vigilancia de la Superintendencia General de Electricidad y Telecomunicaciones.

De conformidad con lo manifestado por ETESAL S.A. DE C.V., dicha sociedad *desarrolla una actividad industrial consistente en transformar y transferir la energía eléctrica del generador (por ejemplo CEL) hacia los distintos distribuidores a efecto que éstos la comercialicen con los consumidores o usuarios*. En ese sentido, es que la sociedad demandante adjuntó constancia extendida por el Gerente General de la referida sociedad, en fecha diez de noviembre de dos mil seis, en la cual manifiesta que “*ETESAL, S.A. DE C.V., (...) con la previa aprobación de SIGET, tiene a su cargo, la transformación y transferencia de energía eléctrica así como el planeamiento de expansión, construcción de nuevas ampliaciones y refuerzos en la red de transmisión de energía eléctrica, (...)*” (folio 64).

En concordancia con lo anterior, consta en el proceso el escrito emitido por el Superintendente General de Electricidad y Telecomunicaciones de fecha dieciocho de marzo de dos mil dos, en respuesta a una petición de la demandante tendente a que dicha autoridad se pronunciara respecto del giro que realiza la demandante, en la que asevera lo siguiente “*(...) que no obstante la actividad eléctrica es desarrollada por diversos actores por razones de política estatal, el proceso técnico constituye una unidad indisoluble y*

codependiente. En este entorno, la sociedad ETESAL, S.A. DE C.V., es la entidad de la industria eléctrica que tiene como finalidad operar y mantener la red de transmisión del sistema eléctrico, actividad que se encuentra regulada por la Ley General de Electricidad, la cual faculta a esta Institución a aprobar los ingresos anuales que la mencionada Sociedad ha determinado como necesarios para cumplir las funciones antes descritas de manera eficiente, o que posibilita que el Transmisor cobre a los Generadores de Energía Eléctrica un cargo por el uso de la red de transmisión. (...).

En resumen "Industria" en sentido amplio es un sector productivo en una determinada economía e "Industria" en sentido específico es una actividad que transforma recursos en bruto haciéndolos bienes utilizables. La actividad del sector eléctrico clasifica en ambas acepciones, pues el mismo es un sector productivo definido en la economía salvadoreña, tan particularizado e importante que cuenta con su propio cuerpo normativo especializado y Ente regulador, a su vez la actividad que desarrolla dicho sector es típicamente industrial.

En la actualidad y como consecuencia de la citada privatización, la actividad industrial eléctrica fue segmentada en tres actividades que coexisten dependientemente una de la otra: Generación, Transmisión y Distribución. Dentro del proceso de producción de la energía eléctrica, cada uno de los operadores ejecutan una actividad específica y previamente determinada hasta obtener el producto terminado, siendo cada una complemento de la otra. Este producto terminado es y debe ser comercializado de conformidad con el Artículo 4 literal c) de la Ley General de Electricidad, por una entidad -comercializador- encargada de la compra de la energía eléctrica a otros operadores con el objeto de revenderla.(...).

La función del Transmisor es transportar la energía eléctrica por sus redes de alto voltaje, recorrido durante el cual ésta sufre un proceso de transformación de un nivel de tensión de alto voltaje a otro nivel de tensión de bajo voltaje en los puntos de entrega de las empresas de distribución. Esta transformación del nivel de tensión implica que el Transmisor toma de una fuente de energía que es el Generador un producto utilizable, proceso que se encuentra contenido en la definición que hace Guillermo Cabanellas en el Diccionario antes citado de INDUSTRIA COMERCIAL, la cual se caracteriza por lo siguiente: "para posibilitar o incrementar el consumo, traslada los productos de un punto a otro".

En el sector eléctrico los únicos operadores que ejercen una actividad verdaderamente comercial son los COMERCIALIZADORES quienes son los únicos que se dedican a la compra de energía eléctrica a los diferentes suministrantes con el objeto de revenderla.

Por tanto, se concluye que la Sociedad ETESAL, S.A. DE C.V. empresa cuya finalidad única en el sector eléctrico, es la de mantener y operar eficientemente la red de

Handwritten signatures and initials at the bottom right of the page, including a large signature and several smaller initials.

transmisión de energía eléctrica, realiza una actividad estrictamente INDUSTRIAL, en vista que realiza operaciones específicas dentro del sistema eléctrico, las cuales forman parte del proceso de producción de la energía eléctrica, la cual es finalmente trasladada como elemento productivo y de subsistencia a la población” (folios 90 al 92).

d) Aplicación al caso en debate.

La sociedad demandante ha alegado que la calificación de “comercio” asignada por la demandada es errónea, ya que la actividad realizada por ésta es de “industria”.

La parte demandada manifestó por una parte, que la actividad económica o negocio de ETESAL S.A. DE C.V. son servicios que no encajan directamente con ninguna de las actividades económicas reguladas en la Tarifa General de Arbitrios a favor de Soyapango, por lo que según el artículo 19 de la Tarifa en comento, procedía aplicarle la categoría de comercio. Pero principalmente señaló, que la calificación asignada era correcta ya que la demandante *“es una empresa que COMERCIALIZA servicios de transporte de energía eléctrica, los cuales presta con los medios, equipos e instalaciones especializados para transportar energía eléctrica, ya sea porque los ha adquirido o porque ella los construye para tal fin. Por lo que la rectificación de la calificación para con la empresa en mención no es errónea”* (folio 72). Aseveró que para demostrar lo anterior, agregaba nota suscrita el veintitrés de enero de dos mil dos por la Registradora de la Superintendencia General de Electricidad y Telecomunicaciones (folios 76 al 77).

En la nota anteriormente relacionada, la referida Registradora manifiesta que ETESAL S.A. DE C.V. se encuentra inscrita en dicho Registro desde el veintinueve de julio de mil novecientos noventa y nueve, bajo el código 68-E1-31/199, desarrollando la actividad como Transmisor de energía eléctrica, el cual de acuerdo con el artículo 4 de la Ley General de Electricidad, tiene la siguiente definición: *“Transmisor es la entidad poseedora de instalaciones destinadas al transporte de energía eléctrica en redes de alto voltaje, que comercializa sus servicios”*. Se añade en la referida nota que según su escritura de constitución, la finalidad social de ETESAL S.A. DE C.V. es la *“construcción, operación y mantenimiento de líneas y subestaciones de alto voltaje para el transporte de energía eléctrica; la elaboración de proyectos, diseño y construcción de este tipo de líneas y de subestaciones para sí o para terceros, (...)”*, entre otras, y que en tal Registro no tienen *“una clasificación de empresas industriales, comerciales o de servicio”*.

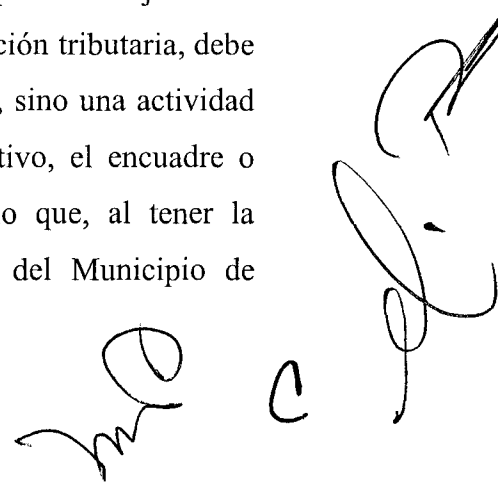
De conformidad con lo expuesto, se tiene que la autoridad demandada consideró que la actividad realizada por ETESAL S.A. DE C.V. encajaba en la categoría de “comercio” fundamentándose principalmente en la nota ya relacionada y básicamente en que en el concepto de Transmisor establecido en el artículo 4 letra m) de la Ley General de Electricidad contempla que *“es la entidad poseedora de instalaciones destinadas al transporte de energía eléctrica en redes de alto voltaje, que comercializa sus servicios”*. Fundamentalmente, la mencionada autoridad categoriza tal actividad como comercio

debido a que la definición legal hace uso del término “comercializa”, concluyendo que la referida actividad alude al *comercio* porque interpreta de forma aislada a su contexto el término utilizado en tal definición, sin atender ni mucho menos analizar si dicha actividad materialmente se enmarca en tal categoría.

De todo lo reseñado, ha quedado plenamente establecido que ETESAL S.A. DE C.V. realiza una actividad que encaja en el concepto de “*industria*” y específicamente al de “*industria comercial*” ya que transporta la energía eléctrica por sus redes de alto voltaje, recorrido durante el cual ésta -la energía eléctrica- *sufre un proceso de transformación* que va de un nivel de tensión de alto voltaje a otro nivel de tensión de bajo voltaje en los puntos de entrega de las empresas de distribución, convirtiéndose entonces en una parte esencial del proceso de producción de la energía eléctrica; siendo las empresas de distribución y/o comercializadoras quienes venden el producto a los usuarios o consumidores finales. Por lo expuesto, la actividad desarrollada por ETESAL S.A. DE C.V. definitivamente no puede encajar en el concepto de “*comercio*” que refiere a la “Negociación o actividad que busca la obtención de ganancia o lucro en la venta, permuta o compra de *mercaderías*,” ni a otro distinto como “*servicios*” a que alude la autoridad demandada.

Adicionalmente, debe señalarse que de los mismos estados financieros que la autoridad demandada tuvo a la vista y que le sirvieron de fundamento para liquidar oficiosamente los impuestos a cargo de ETESAL S.A. DE C.V. para los períodos tributarios es estudio, específicamente de los balances generales proporcionados por la demandante se apreciaba que los activos de dicha sociedad estaban conformados para el año dos mil dos, en un noventa punto noventa por ciento -90.90%- por activo fijo como bienes muebles, inmuebles y obras en proceso para llevar a cabo la actividad fundamental de la demandante que es *trasmisión de la energía eléctrica* de la forma indicada en el párrafo que antecede (folio 5 expediente administrativo). En similar situación se encontraba la sociedad demandante según el balance general llevado a cabo para el año dos mil cuatro, en el que sus activos se conformaban en un noventa y cuatro punto cincuenta y un por ciento -94.51%- por activos fijos, divididos entre bienes muebles, inmuebles y obras en proceso (folio 12 del expediente administrativo).

Como ya se estableció anteriormente, en virtud del Principio de Legalidad Tributaria y de Verdad Material, cuando la Administración Tributaria procede a ejercer su poder de imperio al exigir impuestos a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, debe tener en cuenta que al hacerlo no desarrolla una facultad discrecional, sino una actividad jurídica de aplicación de normas que exige como presupuesto objetivo, el encuadre o subsunción del hecho generador predeterminado legalmente. Por lo que, al tener la Administración Tributaria la Tarifa General de Arbitrios a favor del Municipio de



Soyapango, debió proceder a aplicar el impuesto municipal analizando que la actividad realizada por el contribuyente se apegara totalmente a la establecida en la Tarifa.

En consecuencia, esta Sala estima que la rectificación de la calificación realizada a ETESAL S.A. DE C.V., es nula de pleno derecho por violentar el Principio de Legalidad Tributaria y de Verdad Material por la errónea aplicación del numeral 18 del artículo 3 y 19 de la Tarifa General de Arbitrios a favor de la Municipalidad de Soyapango, en lugar del numeral 21 literal k) del mismo artículo.

8. CONCLUSIÓN.

Por todo lo expuesto, esta Sala concluye que habiéndose establecido la nulidad de pleno derecho para el acto originario, por haberse constatado violación a los derechos de audiencia, defensa, debido proceso, culpabilidad, presunción de inocencia y legalidad tributaria, así como a los artículo 65, 105 numeral 1º, 106 y 110 de la Ley General Tributaria Municipal y 3 numeral 21 literal k) de la Tarifa General de Arbitrios a favor del Municipio de Soyapango, el acto posterior que lo confirma inevitablemente contiene todos los vicios alegados y así debe declararse.

9. CONSIDERACIONES SOBRE LA MEDIDA PARA EL RESTABLECIMIENTO DE LOS DERECHOS VIOLADOS.

En vista que este Tribunal decretó oportunamente la medida cautelar de suspensión de los efectos de los actos administrativos impugnados, la sociedad demandante no vio modificada perjudicialmente su esfera jurídica patrimonial, ya que la autoridad demandada no pudo hacer efectivos los cobros en base a la errónea calificación de “comercio” correspondientes a los impuestos de los períodos comprendidos de mayo de dos mil dos a octubre de dos mil cinco, la cual ya no podrá hacerse efectiva. Sin embargo, si la autoridad demandada quiere proceder a determinar oficiosamente los impuestos a cargo de ETESAL S.A. DE C.V. para los períodos tributarios controvertidos, deberá realizar el procedimiento establecido en el artículo 106 de la Ley General Tributaria Municipal bajo la categoría de industria que es la que le corresponde tal como ha quedado establecido a lo largo de la presente sentencia, respetando además lo previsto en el artículo 107 del mismo cuerpo normativo y en plena sujeción a todos los derechos y demás garantías constitucionales y legales ya estudiadas.

II. FALLO.

POR TANTO, con fundamento en las razones expuestas, artículos 11, 12, 86 inciso 3º de la Constitución de la República; 65, 72, 81, 100, 105, 106, 107 y 110 de la Ley General Tributaria Municipal; 3 literal k) de la Tarifa General de Arbitrios a favor del Municipio de Soyapango, 421 y 427 del Código de Procedimientos Civiles -derogado-, 706 del Código Procesal Civil y Mercantil, 7, 31, 32 y 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, esta Sala **FALLA:**

a) Declárase nula de pleno derecho la resolución emitida por el Jefe del Departamento de Registro Tributario de la Alcaldía Municipal de Soyapango a las catorce horas del día uno de diciembre de dos mil cinco, mediante la cual rectificó el impuesto mensual y determinó la obligación tributaria al treinta y uno de octubre de dos mil cinco, recargo de cinco por ciento (5%) en concepto de pro-fiestas, recargo de intereses moratorios y multa por pago extemporáneo a ETESAL, S.A. de C.V.

b) Declárase nula de pleno derecho la resolución emitida por el Jefe del Departamento de Registro Tributario de la Alcaldía Municipal de Soyapango, a las nueve horas del día veintiuno de diciembre de dos mil cinco, que resolvió no ha lugar el escrito de formulación y fundamentación de descargos presentado por ETESAL, S.A. de C.V. el día nueve de diciembre de dos mil cinco.

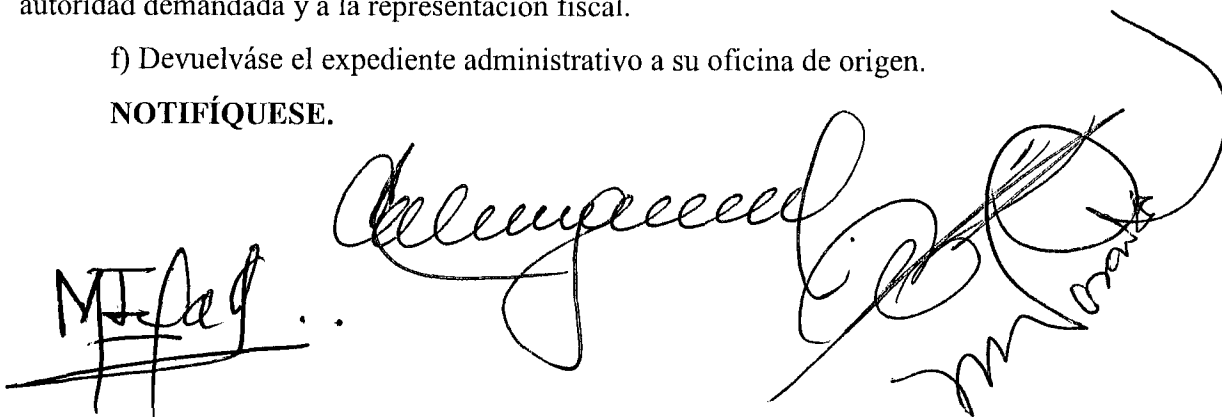
c) Como medida para el restablecimiento del derecho violado, ordénase al Jefe del Departamento de Registro Tributario de la Alcaldía Municipal de Soyapango que para determinar oficiosamente la obligación tributaria a cargo de ETESAL S.A. DE C.V. durante los períodos controvertidos en este caso, deberá realizar el procedimiento prescrito en el artículo 106 de la Ley General Tributaria Municipal, respetando lo establecido en el artículo 107 del mismo cuerpo legal, garantizando a la Sociedad demandante todos los derechos constitucionales analizados en la presente sentencia y además deberá aplicar la categoría de industria regulada en el artículo 3 numeral 21 de la Tarifa General de Arbitrios a favor del Municipio de Soyapango.

d) Condénase en costas a la autoridad demandada conforme al Derecho Común.

e) En el acto de la notificación, entréguese certificación de esta sentencia a la autoridad demandada y a la representación fiscal.

f) Devuélvase el expediente administrativo a su oficina de origen.

NOTIFÍQUESE.



**PRONUNCIADA POR LOS SEÑORES MAGISTRADOS Y SEÑORAS
MAGISTRADAS QUE LA SUSCRIBEN.**

