

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

El presente proceso contencioso administrativo ha sido promovido por la Sociedad CHEVRON CARIBBEAN INC. antes denominada TEXACO CARIBBEAN INC., Sociedad Anónima, constituida y existente de conformidad a las leyes de las Islas Vírgenes Británicas, con oficinas principales en la ciudad de Santa Tecla, departamento de La Libertad, mediante su apoderado general judicial licenciado Benjamín Rodríguez Juárez, impugnando la ilegalidad de la resolución emitida a las catorce horas y quince minutos del día cinco de noviembre de dos mil nueve, por la Jefa de Registro Tributario de la Alcaldía Municipal de Santa Tecla, mediante la cual utilizando el mecanismo de compensación realizó el cobro de cantidades en concepto de impuestos y multas respecto de los ejercicios impositivos dos mil tres, dos mil cuatro y dos mil cinco, a cargo de la sociedad CHEVRON CARIBBEAN INC., como consecuencia de hacer efectiva una fianza otorgada como garantía de pago de las referidas cargas tributarias por dicha sociedad; y se abonó el remanente de tal operación a cuentas que se generen a futuro.

Han intervenido en el juicio: la parte actora en la forma antes indicada; la Jefa de Registro Tributario de la Alcaldía Municipal de Santa Tecla, departamento de La Libertad como parte demandada; y, el licenciado Manuel Antonio González Portillo en calidad de Agente Auxiliar delegado del Fiscal General de la República.

## **I. CONSIDERANDOS:**

### **A. ANTECEDENTES DE HECHO.**

#### **ALEGATOS DE LAS PARTES.**

##### **1. DEMANDA.**

###### **a) Actos impugnados y autoridad demandada.**

La parte actora dirigió su pretensión contra el acto y la autoridad detallados en el preámbulo de esta sentencia.

###### **b) Circunstancias.**

Relató el apoderado de la sociedad demandante, que el diez de enero de dos mil cinco el Alcalde de Santa Tecla designó a miembros del cuerpo de auditores de dicha Alcaldía a efecto de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias municipales de su representada, respecto

de los ejercicios impositivos de los años dos mil tres, dos mil cuatro y dos mil cinco. Como resultado de dicha verificación los auditores designados emitieron un informe con los supuestos incumplimientos tributarios.

Posteriormente, mediante resolución de fecha veintiuno de noviembre de dos mil seis, suscrita por el Jefe de Registro Tributario, se determinó a cargo de la sociedad demandante la cantidad de ciento ochenta mil cuatrocientos dos dólares de los Estados Unidos de América con ochenta centavos de dólar (\$180,402.80) equivalentes a un millón quinientos setenta y ocho mil quinientos veinticuatro colones con cincuenta centavos de colón (¢1,578,524.50) en concepto de impuestos y multas correspondientes a los ejercicios impositivos de los años dos mil tres, dos mil cuatro y dos mil cinco.

Expresó, que con el objeto de obtener su solvencia de impuestos municipales y a requerimiento de la autoridad demandada, su representada contrató una fianza por el monto de doscientos cuarenta mil dólares de los Estados Unidos de América (\$240,000.00) equivalentes a dos millones cien mil colones (¢2,100,000.00) la cual fue otorgada por el Banco Cuscatlán, Sociedad Anónima, mediante documento privado autenticado de fecha veintiocho de febrero de dos mil siete, en virtud de la cual, dicha institución bancaria pagaría a la referida Municipalidad el monto de la fianza, en el evento que quedaran firme, líquidas y exigibles las cantidades de dinero determinadas a su cargo.

Mediante escrito de fecha diecinueve de abril de dos mil siete, se inició ante la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, proceso de amparo por los actos administrativos proveídos por la Municipalidad de Santa Tecla. Dicha demanda fue admitida por la referida Sala, mediante auto de fecha veinticuatro de mayo de dos mil siete, en la que se ordenó la suspensión de los efectos del acto administrativo impugnado.

Continuó manifestando que, la Alcaldía de Santa Tecla sin considerar lo resuelto por la Sala de lo Constitucional, hizo efectivo el pago de la fianza a la entidad bancaria ya referida, sin haberse resuelto de manera definitiva la legalidad de la determinación de impuestos efectuada por dicha autoridad.

Posteriormente, la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia emitió sentencia definitiva, en la que declaró ha lugar el amparo solicitado por la sociedad impetrante en contra de la determinación de especies tributarias; y en consecuencia invalidó la resolución de fecha veintiuno de noviembre de dos mil seis, así como cualquier otra providencia emitida en

consecuencia de la misma, por haberla emitido vulnerando el derecho de motivación de las decisiones estatales. Por lo que, dicha Sala expresó que las cosas volverían al estado en que se encontraban antes de la emisión de la referida resolución, y que la autoridad demandada debía reponer la misma observando los parámetros de constitucionalidad.

Agregó, que el día diecisiete de febrero de dos mil diez, su representada presentó escrito solicitando la devolución del monto de la fianza que la Alcaldía de Santa Tecla hizo efectiva ilegalmente, ante lo cual la autoridad municipal emitió la resolución de las catorce horas y quince minutos del día cinco de noviembre de dos mil nueve, por medio de la cual efectuó una compensación tributaria de sumas que no ostentaban el atributo de firmeza y exigibilidad.

**c) Disposiciones o Derechos que se alegan violados.**

El apoderado de CHEVRON CARIBBEAN INC. antes denominada TEXACO CARIBBEAN INC., alegó que con la emisión del acto controvertido se transgredió lo siguiente:

1. Principio de Legalidad, artículos 11 y 86 de la Constitución de la República, así como los artículos 39, 40, 100, 106, 107 y 130 de la Ley General Tributaria Municipal, debido al cobro ilegal de cargas tributarias que no se encontraban firmes, líquidas y exigibles y a la inobservancia de los requisitos legales para que opere la compensación tributaria.

2. Principio de Seguridad Jurídica y Derecho de Propiedad, consignados en los artículos 1 y 2 de la Constitución de la República, y el inciso primero del artículo 11 de la misma, que regula que la persona no puede ser privada de ninguno de sus derechos sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes, ya que la autoridad demandada cobró deudas que no tenían la calidad de firmeza y exigibilidad por no estar amparadas en ningún acto administrativo, ya que la resolución liquidatoria fue invalidada por la Sala de lo Constitucional.

**d) Petición.**

El apoderado de la sociedad demandante solicitó la suspensión provisional de la ejecución de los efectos del acto administrativo impugnado; y que en sentencia definitiva se declarara la ilegalidad del mismo.

**2. ADMISIÓN DE LA DEMANDA.**

La demanda fue admitida. Se tuvo por parte a Sociedad CHEVRON CARIBBEAN INC. antes denominada TEXACO CARIBBEAN INC., mediante su apoderado general judicial Benjamín Rodríguez Juárez. Se requirió informe a la autoridad demandada sobre la existencia del acto administrativo que se le imputaba y que remitiera el expediente administrativo relacionado

con el caso.

### **3. INFORMES DE LA PARTE DEMANDADA.**

El primer informe fue rendido por la autoridad demandada, quien manifestó que si pronunció el acto administrativo objeto de impugnación.

Se requirió el informe a que hace referencia el artículo 24 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, y se ordenó notificar al Fiscal General de la República la existencia de este proceso.

En el segundo informe requerido la autoridad demandada, en síntesis sostuvo lo siguiente:

Que en base a la sentencia de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, que resolvió: (a) sobreseer ese proceso en cuanto al derecho a la tributación en forma equitativa, (b) declaró no ha lugar al amparo solicitado en lo que atañe a la vulneración a los derechos de defensa, petición y a recurrir, por no haberse comprobado las violaciones constitucionales reclamadas en lo que a dichos derechos corresponde, (c) declaró ha lugar al amparo solicitado por la sociedad Chevron Caribbean Inc. antes denominada Texaco Caribbean Inc., contra actuaciones del Jefe del Registro Tributario de la Municipalidad de Santa Tecla, por vulneración a su derecho a la motivación de las decisiones estatales con transgresión a su derecho de propiedad, así como al principio de legalidad, (d) declaró volver las cosas al estado en que se encontraban antes del acto reclamado, en el sentido que se invalidó la resolución de fecha veintiuno de noviembre de dos mil seis, emitida por el Jefe de Registro Tributario de Santa Tecla y mandó a reponer dicha resolución y por ende retrotraer el procedimiento municipal impositivo a la etapa previa del pronunciamiento de dicha providencia.

Señaló, que efectivamente por medio de la resolución de fecha cinco de noviembre la Municipalidad reconoció que hizo efectiva la deuda por medio de una fianza en concepto de garantía de pago por extensión de solvencia, por la cantidad de doscientos cuarenta mil dólares de los Estados Unidos de América (\$240,000.00) equivalentes a dos millones cien mil colones (¢2,100,000.00), estableciendo que el remanente entre el valor de la fianza cobrada y la deuda generada del proceso fuera abonada a cuentas futuras, y que según el artículo 39 de la Ley General Tributaria Municipal podía operar la compensación, manifestando además que, la Municipalidad no tiene la calidad de deudora de la sociedad CHEVRON CARIBBEAN INC. antes denominada TEXACO CARIBBEAN INC.

Finalmente concluyó manifestando que el contribuyente nunca reclamó la cantidad

remanente de la fianza, sino la totalidad de la misma, por lo que se procedió a cancelar la deuda y abonar el remanente a cuentas futuras.

#### **4. TÉRMINO DE PRUEBA.**

Se dio intervención al Agente Auxiliar delegado del Fiscal General de la República, licenciado Manuel Antonio González Portillo y se abrió a pruebas el proceso por el término de Ley; dentro del cual las partes hicieron uso de su derecho y presentaron escritos respectivamente.

#### **5. TRASLADOS.**

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

A) La parte actora reiteró lo argumentado en la demanda.

B) La Jefa del Departamento de Registro Tributario de la Alcaldía de Santa Tecla reiteró lo expuesto en sus informes justificativos de legalidad y solicitó se declarara sobreseimiento por el no agotamiento de la vía administrativa.

C) La representación fiscal concluyó expresando que el acto dictado por la autoridad demandada es apegado a derecho, y por lo tanto es legal.

De conformidad con lo regulado en el artículo 48 inciso 2° de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, se requirió de la parte demandada la remisión del expediente administrativo relacionado con el caso de autos, el cual se ha tenido a la vista.

### **B. FUNDAMENTOS DE DERECHO.**

#### **1. OBJETO Y LÍMITES DE LA PRETENSIÓN.**

La parte actora impugna la ilegalidad de la resolución emitida a las catorce horas y quince minutos del día cinco de noviembre de dos mil nueve, por la Jefa de Registro Tributario de la Alcaldía Municipal de Santa Tecla, mediante la cual utilizando el mecanismo de compensación realizó el cobro de cantidades en concepto de impuestos y multas respecto de los ejercicios impositivos dos mil tres, dos mil cuatro y dos mil cinco, a cargo de la sociedad CHEVRON CARIBBEAN INC., como consecuencia de hacer efectiva una fianza otorgada como garantía de pago de las referidas cargas tributarias por dicha sociedad; y se abonó el remanente de tal operación a cuentas que se generen a futuro.

Hizo recaer la ilegalidad del acto impugnado en:

1. Principio de Legalidad, artículos 11 y 86 de la Constitución de la República, así como los artículos 39, 40, 100, 106, 107 y 130 de la Ley General Tributaria Municipal, debido al cobro

ilegal de cargas tributarias que no se encontraban firmes, líquidos y exigibles y a la inobservancia de los requisitos legales para que opere la compensación tributaria.

2. Principio de Seguridad Jurídica y Derecho de Propiedad, consignados en los artículos 1 y 2 de la Constitución de la República, y el inciso primero del artículo 11 de la misma, que regula que la persona no puede ser privada de ninguno de sus derechos sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes, ya que la autoridad demandada cobró deudas que no tenían la calidad de firmeza y exigibilidad por no estar amparadas en ningún acto administrativo, ya que la resolución liquidatoria fue invalidada por la Sala de lo Constitucional.

En la etapa de traslados la autoridad demandada alegó la inadmisibilidad de la demanda, aduciendo un incorrecto agotamiento de la vía administrativa correspondiente, en ese sentido se procederá a emitir pronunciamiento respecto de este punto; y en caso de ser desestimado, se procederá al análisis de los argumentos de fondo alegados por la parte actora, consistentes en: (1) determinar si la Jefa del Departamento de Registro Tributario de la Alcaldía de Santa Tecla, cumplió los requisitos establecidos en la Ley General Tributaria Municipal para la determinación de la obligación tributaria, y (2) si la figura de la compensación tributaria operaba para el caso en debate.

## **2. NORMATIVA APLICABLE.**

a) La Constitución de la República de El Salvador, Asamblea Constituyente, Número 38, del quince de diciembre de mil novecientos ochenta y tres, publicado en el Diario Oficial Número 234, Tomo 281, del dieciséis de diciembre de mil novecientos ochenta y tres.

b) Ley General Tributaria Municipal, Decreto legislativo Número 86, del diecisiete de octubre de mil novecientos noventa y uno, publicado en el Diario Oficial Número 242, Tomo 313 del veintiuno de diciembre de mil novecientos noventa y uno.

## **3. SOBRE EL AGOTAMIENTO DE LA VÍA ADMINISTRATIVA.**

Esta Sala ha sostenido que además de los requisitos previstos en el artículo 10 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, la admisibilidad de la demanda se encuentra condicionada a la concurrencia de ciertos requisitos de procesabilidad, como son: a) el agotamiento de la vía administrativa previa y, b) su presentación dentro del plazo fijado por la Ley.

Sobre el agotamiento de la vía administrativa previa, el artículo 7 literal a) dispone: «Se entiende que está agotada la vía administrativa, cuando se haya hecho uso en tiempo y forma de

los recursos pertinentes y cuando la ley lo disponga expresamente». De acuerdo con la disposición legal citada, son dos las formas por las que se puede satisfacer este requisito:

i) Cuando la Ley lo disponga expresamente, significa que es potestad del legislador establecer que el procedimiento administrativo se agota con la emisión de determinado acto.

ii) Cuando se haya utilizado todos los recursos administrativos pertinentes. En este supuesto, hace falta que el Tribunal examine, a partir tanto de los elementos fácticos ofrecidos por el actor como de la normativa aplicable, no sólo que el administrado hubiera hecho uso de los recursos administrativos que para el caso concreto prevé la Ley de la materia, sino también y sobre todo, que tales recursos hayan sido utilizados en tiempo y forma.

El requisito de agotamiento de los recursos, tiene la particular importancia de que el plazo para interponer la demanda contencioso administrativa, se cuenta a partir del día siguiente a aquel en que se hizo saber al administrado el acto con el cual se agotó la vía administrativa previa. En ese sentido, el agotamiento de los recursos administrativos constituye un presupuesto de carácter procesal, que habilita el ejercicio de la acción en esta sede. De este modo, si se trata de un procedimiento administrativo en el que únicamente haya lugar a un acto definitivo, entonces será éste el acto impugnado. Cuando se trata de un procedimiento en el que se hayan dictado varios actos definitivos, una vez cumplido el requisito de agotamiento, la acción contenciosa procede no sólo contra el acto que agotó la vía administrativa, sino también contra todos aquellos actos definitivos anteriores a éste, dictados en las distintas instancias del procedimiento.

A efecto de analizar si en el presente caso se agotó correctamente la vía administrativa correspondiente, interesa en primer lugar estudiar la normativa específica aplicable al caso. Así, el artículo 123 de la Ley General Tributaria Municipal establece que *"De la calificación de contribuyentes, de la determinación de tributos, de la resolución del Alcalde en el procedimiento de repetición del pago de lo no debido, y de la aplicación de sanciones hecha por la administración tributaria municipal, se admitirá recurso de apelación para ante el Concejo Municipal respectivo, el cual deberá interponerse ante el funcionario que haya hecho la calificación o pronunciada la resolución correspondiente, en el plazo de tres días después de su notificación."*

A partir de lo anterior, podemos aseverar que el acto impugnado en el presente proceso no es de aquellos descritos en la norma en comento, por lo que no es susceptible de apelación en los términos previstos en el artículo 123 de la Ley General Tributaria Municipal anteriormente

citado, ya que se trata de una *compensación tributaria realizada por la parte demandada*, supuesto que no se apega a ninguno de los contemplados en la referida norma. En consecuencia, con la emisión del acto de fecha cinco de noviembre de dos mil nueve, se entiende agotada la vía administrativa correspondiente, pues estamos en presencia de *un acto definitivo* que no tiene un recurso reglado en la Ley General Tributaria Municipal, por lo que el plazo de su impugnación en esta sede empezó a correr partir del día siguiente hábil al de su notificación, y por ello esta Sala es competente para conocer del mismo.

En consecuencia, la petición de inadmisibilidad formulada por la autoridad demandada debe ser desestimada, siendo procedente realizar el análisis de fondo correspondiente.

#### **4. SOBRE LOS DERECHOS TRANSGREDIDOS.**

##### **4.1 Sobre la Seguridad Jurídica.**

En este sentido, la Sala de lo Constitucional de esta Corte, ha establecido en la sentencia de amparo emitida en el proceso referencia 493-2009, del treinta y uno de agosto de dos mil once lo siguiente: "(...) D. a. Además de lo antes expuesto, es preciso acotar que en abundante y reiterada jurisprudencia constitucional se ha sostenido también que la seguridad jurídica constituye un *derecho fundamental*, es decir, un haz de facultades jurídicas atribuidas al titular del derecho para defender o conservar el objeto de este frente a terceros, de modo que su ejercicio se verifica mediante la observancia de los deberes de abstención o de acción del poder público o de los particulares. Consecuentemente, se ha considerado -v. gr. en las sentencias de amparo 633-2005, 177-2006 y 159-2006, de fechas 21-IV-2007, 14-XII-2007 y 3-X-2007, respectivamente- que el "*derecho a la seguridad jurídica*" se encuentra previsto en el artículo 2 inciso 1° de la Constitución, concibiendo que el término "seguridad" contiene algo más que un concepto de seguridad material.

En otras palabras, se ha entendido que el "*derecho a la seguridad*" contemplado en la mencionada disposición constitucional no se refiere únicamente al derecho de estar libres o exentos de todo peligro, daño o riesgo que ilegítimamente amenace los derechos *-seguridad material-*, sino que también implica la *seguridad jurídica*.

b. Como concepto inmaterial -tal como se sostuvo en la sentencia de fecha 19-III- 2001, pronunciada en el proceso de amparo 305-99-, el *derecho a la seguridad jurídica* constituye la certeza del Derecho, en el sentido que los destinatarios de este puedan organizar su conducta presente y programar expectativas para su actuación jurídica futura bajo pautas razonables de

previsibilidad.

Desde esa perspectiva, la jurisprudencia constitucional *había sostenido hasta ahora -v. gr en las sentencias de amparo 404-2008 y 1113-2008, de fechas 19-V-2010 y 24-XI-2010, respectivamente-* que el derecho a la seguridad jurídica "implica la certeza que las personas poseen de que su situación jurídica no será modificada o extinguida más que por procedimientos regulares y autoridades competentes, ambos establecidos previamente y, además, la convicción que dichos actos respetarán lo establecido legalmente sin alterar el contenido material de la Constitución, es decir, los derechos fundamentales en la forma prescrita por ella".

c. No obstante ello, es preciso acotar que el contenido antes mencionado del derecho a la seguridad jurídica resulta, por una parte, fácilmente confundible con el de otros derechos fundamentales y principios constitucionales en específico -tales como, por ejemplo, los de audiencia, defensa y juez natural, así como los de supremacía constitucional y legalidad-; y, por otra parte, completamente identificable con toda vulneración que pueda realizar una autoridad de cualquier derecho establecido en la Constitución.

Por ello, se vuelve necesario *-a partir del presente fallo-* efectuar una reconsideración sobre lo que se entiende por el derecho a la seguridad jurídica y establecer con mayor exactitud las facultades que se les atribuyen a las personas que poseen la titularidad de dicho derecho y que, a su vez, pueden ser tuteladas por la vía del proceso de amparo -según lo establecido en el artículo 247 de la Constitución-.

d. Teniendo en cuenta lo anterior, se debe precisar que la "*certeza del Derecho*", a la cual la jurisprudencia constitucional ha hecho alusión para determinar el contenido del citado derecho fundamental, deriva principalmente- de que los órganos estatales y entes públicos realicen las atribuciones que les han sido encomendadas con plena observancia de los *principios constitucionales* -como lo son, a título meramente ilustrativo, el de legalidad, de cosa juzgada, de irretroactividad de las leyes y de supremacía constitucional, regulados en los artículos 15, 17, 21 y 246 de la Ley Suprema- y de las reglas que dentro de la misma Constitución se establecen. De ahí que, cuando se requiera la tutela del derecho a la seguridad jurídica por la vía del proceso de amparo, no es pertinente hacer alusión al contenido que esta tiene como valor o como principio - en los términos en que se acotó *supra-*, sino que deberá alegarse una vulneración relacionada con una actuación de una autoridad que haya sido emitida con la inobservancia de un principio o de una regla de carácter constitucional y que, además, resulte determinante para establecer la

*existencia de un agravio de naturaleza jurídica en la esfera particular de un individuo. Lo anterior siempre que, a su vez, dicha transgresión no encuentre asidero en la afectación del contenido de un derecho fundamental mucho más específico. (...)"*

#### **4.2 Sobre el Principio de Legalidad.**

El principio de legalidad, expresamente consagrado en el artículo 86 de la Constitución de la República, rige a la Administración y a los Tribunales jurisdiccionales, por lo que toda actuación de éstos ha de presentarse necesariamente como ejercicio de un poder o competencia atribuidos previamente por ley, la que los construye y delimita.

El artículo precitado señala en su inciso tercero, que los funcionarios del Gobierno son delegados del pueblo y no tienen más facultades que las que expresamente les da la Ley. Dicho artículo establece el principio de legalidad de la Administración Pública, y éste se constituye como la directriz habilitante para el desarrollo de toda actuación de ésta, de tal forma que toda acción administrativa se presenta como ejercicio de un poder atribuido previamente por la Ley, la cual lo crea y delimita.

Sobre el particular, el escritor Marienhoff plantea en su Tratado de Derecho Administrativo: "La actividad de la Administración Pública se concreta en hechos y actos jurídicos y no jurídicos, cuya validez depende de que la actividad correspondiente haya sido desplegada por el órgano actuante dentro del respectivo círculo de las atribuciones legales. Este círculo de atribuciones legales determina la capacidad legal de la autoridad administrativa". (Sentencia definitiva referencia 20-T-96, del treinta de marzo de mil novecientos noventa ocho).

La relación jurídica entre la Administración Pública y los administrados está regulada por el Derecho Administrativo, por lo que en un Estado de Derecho la Administración actúa conforme a las exigencias que el ordenamiento jurídico aplicable le ordena y que en otros términos significa "sometimiento estricto a la Ley". El Principio de Legalidad consagrado en nuestra norma suprema, se erige para la Administración Pública, no como un mero límite de la actuación administrativa, sino como el legitimador de todo su accionar.

En virtud de lo anterior se afirma que las facultades con que se encuentran revestidos los entes y órganos de la Administración Pública para la consecución de sus fines, están expresamente consignadas en la normativa jurídica reguladora de la actividad pública que están llamados a desarrollar. En consecuencia, los titulares tienen la obligación de supeditar las facultades encomendadas conforme a los lineamientos establecidos en la Ley. Contrario sensu,

conllevaría transgresiones a la Ley y por supuesto violación al Principio de Legalidad.

#### **4.3 Sobre el Debido Proceso.**

En cuanto al Debido Proceso, éste es entendido como un conjunto de principios o garantías inherentes a todo ser humano, a efecto de ser juzgado por un juez natural y competente, mediante la sustanciación de un procedimiento preestablecido por la Ley, el cual debe ser público y en el que tiene derecho a exponer sus razones, las cuales deben ser oídas a efecto de obtener una legal y justa aplicación del derecho. Esta Sala ha expresado en repetidas ocasiones que, en sede administrativa el debido proceso se enfoca primariamente, en el derecho a ser oído durante el procedimiento administrativo. El debido proceso se presenta cuando los administrados plantean sus argumentos de descargo, tienen oportunidad de probarlos y, posteriormente, son retornados por la Administración Pública, la cual en el acto administrativo debe hacer palpable el juicio lógico que fundamenta el mismo.

El Debido Proceso ha sido entendido como un proceso en el que se respetan a las partes todos los derechos de naturaleza procesal constitucional que le asisten, entre los que destacan el Derecho de Audiencia, la Igualdad Procesal y la Presunción de Inocencia. Para considerar la existencia del Debido Proceso, es necesario que éste haya sido sustanciado conforme a la Constitución y además que se respete íntegramente el Derecho de Audiencia, ya que éste es un elemento esencial y configurativo para la protección de los derechos de los gobernados. Puede decirse entonces, que existe violación del Derecho de Audiencia, cuando el administrado no ha tenido oportunidad real de defensa, privándosele de un derecho sin el procedimiento judicial o administrativo que lo garantice, o cuando en el mismo no se cumple las formalidades esenciales - procesales o procedimentales- establecidas en las leyes.

En sede administrativa el debido proceso se enfoca en el derecho a ser oído en el procedimiento administrativo.

#### **4.4. Sobre el Derecho a la Propiedad.**

El Derecho a la Propiedad es el poder directo e inmediato sobre un objeto o bien, por el que se atribuye a su titular la capacidad de disponer del uso, goce y disfrute del mismo, sin ninguna limitación que no sea generada o devenida por la ley o la Constitución. Es el derecho real que implica el ejercicio de las facultades jurídicas más amplias que el ordenamiento jurídico concede sobre un bien. El objeto del derecho de propiedad está constituido por todos los bienes susceptibles de apropiación. Para que se cumpla tal condición, en general, se requieren tres

condiciones: que el bien sea útil, ya que si no lo fuera, carecería de fin la apropiación; que el bien exista en cantidad limitada, y que sea susceptible de ocupación, porque de otro modo no podrá actuarse.

## **5. SOBRE LO REGULADO EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL.**

### **a) Facultad de determinación de la obligación tributaria.**

La Ley General Tributaria Municipal 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, se 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. La determinación se rige por la Ley, ordenanza o acuerdo vigente en el momento en que ocurra el hecho generador de la obligación.* 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 tributo.

El acto de determinación de la obligación tributaria municipal como tal, es el resultado que surge de una serie de actuaciones entre la Administración y el sujeto obligado, orientadas a asegurar la realización de un interés público que consiste en la adquisición del tributo sujetándose a las reglas establecidas en la Ley para ese fin. Implica entonces, que la Administración como

titular de la función tributaria, debe actuar y cumplir cada una de las etapas que la Ley le impone para que pueda emitir su decisión que contenga el monto de la obligación correspondiente. La Ley General Tributaria Municipal, en su artículo 106 prescribe cuales son las formas o reglas a seguir previo la emisión del acto en cuestión.

.....**b. Del procedimiento para la determinación tributaria municipal.**

El artículo 105 de la Ley General Tributaria Municipal, estatuye que la Administración Tributaria Municipal procederá a determinar de oficio la obligación tributaria, en tanto no prescriba la facultad correspondiente, en los casos siguientes: "1°. *Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar declaraciones, estando obligado a hacerlo, o hubiere omitido el cumplimiento de la obligación a que se refiere el art. 108 de esta Ley;* 2°. *Cuando la administración tributaria municipal tuviere dudas razonables sobre la veracidad o exactitud de las declaraciones presentadas, o no se agregaren a, éstos, los documentos anexos exigidos;* 3°. *Cuando el contribuyente no llevare contabilidad, estando obligado a ello por esta Ley y otro ordenamiento legal o no la exhibiere al serle requerida, o la que llevare no reflejare su capacidad económica real".*

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 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 cuerpo legal en comento, 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.

En este sentido, es oportuno señalar, que el procedimiento administrativo, como elemento formal del acto administrativo, desempeña una función de plena garantía para el administrado, ya que le proporciona la oportunidad de intervenir en su emisión, y objetar -si lo desea- los puntos con que esté en desacuerdo, a través de las pruebas que considere pertinentes.

Es así, que los vicios procedimentales, acarrearán la ilegalidad del acto, cuando éste se haya dictado colocando al administrado en una situación de indefensión, es decir, con una disminución efectiva, real y trascendente de sus garantías.

### **c) De la Compensación.**

La compensación es un medio extintivo de las obligaciones, que tiene lugar cuando dos sujetos reúnen por derecho propio la calidad de acreedor y deudor recíprocamente. El efecto de la compensación es la extinción de ambas deudas hasta el importe de la menor, quedando subsistente la mayor por el saldo restante.

El artículo 39 de la Ley General Tributaria Municipal establece que cuando algún Municipio y un contribuyente del mismo, sean deudores recíprocos uno del otro, podrá operar entre ellos, una compensación que extingue ambas deudas hasta el límite de la menor, en los casos y de acuerdo a los requisitos previstos en los dos artículos siguientes.

De conformidad con lo prescrito en el artículo 40 de la misma Ley, los requisitos para que opere la compensación son: que tanto la deuda como el crédito sean *firmes, líquidos y exigibles*.

Respecto de *la firmeza* de la deuda y del crédito, podemos aseverar que se refiere a que tanto las deudas como los créditos tributarios deben estar reconocidos en actos administrativos firmes, ambas deudas deben tener las mismas cualidades jurídicas, plena reciprocidad y absoluta igualdad jurídica. A su vez, esta Sala ha reconocido en reiterada jurisprudencia que, son actos firmes *aquellos contra los que no cabe ningún recurso, bien porque se hayan agotado todos los procedentes, bien porque haya transcurrido el plazo para impugnarlos*. Un acto administrativo que ya está firme tiene la imposibilidad de ser controvertido tanto en sede administrativa como jurisdiccional, en razón que se trata de situaciones ya consolidadas y por ello firmes que no pueden ser alteradas por una ulterior decisión al respecto, por lo que su contenido debe ser acatado por el administrado, estando la Administración en plenas facultades de materializar todos los efectos que tal acto está destinado a producir.

En cuanto a *la liquidez*, la doctrina sostiene que la liquidación administrativa tributaria es el acto que procediendo del ejercicio de las funciones controladoras de la Administración (de comprobación e investigación), refleja e incorpora el resultado que normalmente se deriva de las mismas: la regularización de la situación fiscal de los obligados tributarios. Junto a la determinación administrativa del importe de la prestación pecuniaria (a ingresar, devolver o deducir) el acto de liquidación ha de identificar el concepto tributario que se liquida (regulariza).

La *exigibilidad* deviene de la función recaudatoria estructurada por un período voluntario y un período ejecutivo, comenzando éste último tras haber vencido el primero sin haberse satisfecho la deuda, es durante el segundo cuando puede la Administración exigir el cumplimiento de la obligación de manera forzosa.

## **6. ANALISIS DEL CASO.**

Según consta en la resolución de fecha veintiuno de noviembre de dos mil seis, suscrita por el Jefe de Registro Tributario de la Alcaldía de Santa Tecla, se determinó a cargo de la sociedad demandante la cantidad de ciento ochenta mil cuatrocientos dos dólares de los Estados

Unidos de América con ochenta centavos de dólar (\$180,402.80) equivalentes a un millón quinientos setenta y ocho mil quinientos veinticuatro colones con cincuenta centavos de colón (01,578,524.50) en concepto de impuestos y multas correspondientes a los ejercicios impositivos de los años dos mil tres, dos mil cuatro y dos mil cinco (folio 218 del expediente administrativo).

Posteriormente, el seis de marzo de dos mil siete la sociedad demandante hizo del conocimiento del Concejo Municipal de Santa Tecla que, con el objeto de obtener su solvencia de impuestos municipales contrató una fianza por el monto de doscientos cuarenta mil dólares de los Estados Unidos de América (\$240,000.00) equivalentes a dos millones cien mil colones (02,100,000.00) otorgada por el Banco Cuscatlán, Sociedad Anónima (folio 75). Dicha institución bancaria pagaría a la Alcaldía de Santa Tecla el monto de la fianza, en el evento que quedaran firmes, líquidas y exigibles las cantidades de dinero determinadas a su cargo.

Como ha quedado establecido a lo largo del proceso, la sociedad CHEVRON CARIBBEAN INC. antes denominada TEXACO CARIBBEAN INC., promovió ante la Sala de lo Constitucional, el proceso de Amparo identificado con la referencia 215-2007, en contra de la Jefe del Registro Tributario Municipal, Alcalde Municipal y el Concejo Municipal, todos de la ciudad de Santa Tecla. Dentro de dicho proceso, se emitió la resolución de las nueve horas con dieciséis minutos del veinticuatro de mayo de dos mil siete, mediante la cual la Sala de lo Constitucional admitió la demanda y ordenó la suspensión de los efectos de los actos reclamados (folio 244 vuelto y 245 del expediente administrativo).

Tal como consta en la Sentencia definitiva de amparo dictada por la Sala de lo Constitucional a las trece horas con cuarenta y tres minutos del diecinueve de junio de dos mil nueve, se resolvió: "(...) (c) *Declárase ha lugar al amparo solicitado por la sociedad Chevron Caribbean Inc -antes, Texaco Caribbean Inc-, contra actuaciones del Jefe del Registro Tributario de la Municipalidad de Santa Tecla, por vulneración a su derecho a la motivación de las decisiones estatales con transgresión a su derecho de propiedad, así como al principio de legalidad, en los términos expuestos; (d) vuelvan las cosas al estado en que se encontraban antes del acto reclamado, en el sentido que se invalida la resolución de fecha veintiuno de noviembre de dos mil seis, emitida por el Jefe de Registro Tributario de Santa Tecla, mediante la que condenó a la impetrante al pago de cierta cantidad de dinero en concepto de impuestos complementarios más accesorios y multas, así como toda actuación posterior que fuere su consecuencia, por lo que la autoridad edilicia en mención deberá reponer la resolución antes*

*dicha, de conformidad a los parámetros de constitucionalidad señalados en esta sentencia; debiendo por ende retrotraerse el procedimiento municipal impositivo a la etapa previa del pronunciamiento de dicha providencia (...)" (folios 244 y 253 vuelto del expediente administrativo).*

Por todo lo expuesto, se estima que como efecto de la sentencia de amparo ya mencionada la Administración Tributaria estaba en la obligación de retrotraer el procedimiento establecido en el artículo 106 de la Ley General Tributaria Municipal, hasta antes de la emisión de la resolución de fecha veintiuno de noviembre de dos mil seis, dictada por el Jefe de Registro Tributario de Santa Tecla, que había determinado oficiosamente la obligación tributaria a cargo de la sociedad demandante, dejando en consecuencia sin efecto la referida determinación. Sin embargo, la autoridad emitió el acto controvertido en esta sede, con el que pretendía operar una compensación carente de los requisitos establecidos en el artículo 40 de la Ley General Tributaria Municipal, ya que para que esta pueda efectuarse necesariamente debe existir *la previa realización del procedimiento para la determinación de la obligación tributaria, sin el cual es imposible cumplir con los requisitos de firmeza, liquidez y exigibilidad.*

En ese sentido, procedía que la autoridad demandada valorara todos los argumentos vertidos por la parte actora en el procedimiento administrativo de determinación de la obligación tributaria, las pruebas de cargo y descargo aportadas, -entre otros-, a efecto de emitir una resolución razonada y motivada conforme la Constitución y a las disposiciones legales aplicables, tal como fue ordenado en la sentencia de amparo, la que a su vez -en caso de ser desestimatoria-, nuevamente abría la oportunidad al demandante de utilizar el recurso de apelación contemplado en el artículo 123 de la Ley General Tributaria Municipal, e incluso, posteriormente, el proceso contencioso administrativo.

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 operación de una compensación de obligaciones municipales que aún no han sido determinadas, por no haberse concluido el procedimiento administrativo establecido legalmente.

Consecuentemente, siendo que la Jefe de Registro Tributario de Santa Tecla omitió dar cumplimiento a lo ordenado por la Sala de lo Constitucional, en el sentido de no retrotraer el procedimiento municipal impositivo a la etapa previa a la del pronunciamiento de la resolución de la Administración Tributaria Municipal que determina la obligación tributaria, establecida en el artículo 106 numeral 7° de la Ley General Tributaria Municipal, resulta que el acto administrativo impugnado pronunciado por dicha autoridad, deviene en ilegal, y, por consiguiente, se determina que con dicha actuación existió violación a los principios de legalidad, al derecho de propiedad, debido proceso, así como al artículo 40 de la Ley General Tributaria Municipal.

## **7. CONCLUSIÓN.**

De acuerdo a las consideraciones expuestas, esta Sala concluye que es ilegal la actuación de la Jefa de Registro Tributario de la Alcaldía Municipal de Santa Tecla, por no concluir con el procedimiento administrativo regulado en el artículo 106 de la Ley General Tributaria Municipal y emitir una resolución carente de los requisitos contemplados en el artículo 40 del mismo cuerpo legal, debiendo declararse la ilegalidad de la resolución controvertida mediante el fallo de esta sentencia.

## **8. CONSIDERACIONES SOBRE LA MEDIDA PARA EL REESTABLECIMIENTO DE LOS DERECHOS VIOLADOS.**

Determinada la ilegalidad del acto administrativo impugnado, corresponde efectuar un pronunciamiento sobre la medida para el restablecimiento del daño causado.

El artículo 32 inciso final de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa establece: "Cuando en la sentencia se declare la ilegalidad total o parcial del acto impugnado, se dictarán, en su caso, las providencias pertinentes para el pleno restablecimiento del derecho violado".

En vista que la autoridad demandada efectuó una compensación de una "deuda tributaria" que no había concluido el procedimiento de determinación de la obligación tributaria regulada en el artículo 106 de la Ley General Tributaria Municipal, haciendo uso de una fianza otorgada por la sociedad CHEVRON CARIBBEAN INC. antes denominada TEXACO CARIBBEAN INC., deberá la parte demandada, realizar todas las gestiones pertinentes a fin de devolver a la sociedad actora el monto total de la fianza que ilegalmente hizo efectiva.

## **II. FALLO:**

**POR TANTO**, con base en las razones expuestas y en los artículos 30, 39, 40, 41, 100, 105 y 106 de la Ley General Tributaria Municipal, 217 y 218 del Código Procesal Civil y Mercantil, 31, 32 y 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, esta Sala **FALLA**:

1) Que es ilegal resolución emitida a las catorce horas y quince minutos del día cinco de noviembre de dos mil nueve, por la Jefa de Registro Tributario de la Alcaldía Municipal de Santa Tecla mediante la cual utilizando el mecanismo de compensación realizó el cobro de cantidades en concepto de impuestos y multas respecto de los ejercicios impositivos dos mil tres, dos mil cuatro y dos mil cinco, a cargo de la sociedad CHEVRON CARIBBEAN INC., como consecuencia de hacer efectiva una fianza otorgada como garantía de pago de las referidas cargas tributarias por dicha sociedad; y se abonó el remanente de tal operación a cuentas que se generen a futuro.

2) Condénase en costas a la parte demandada conforme el derecho común.

3) Como medida para reestablecer el derecho violado, ordénase a la autoridad demandada realizar todas las gestiones pertinentes a fin de devolver a la sociedad actora el monto total de la fianza que ilegalmente hizo efectiva, respetando lo establecido en la normativa aplicable y garantizando a la sociedad demandante todos los derechos analizados en la presente sentencia.

4) En el acto de la notificación entréguese certificación de esta sentencia a las partes y a la representación fiscal.

5) Devuélvase el expediente administrativo

**NOTIFÍQUESE.**

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