

35-2004

Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia: San Salvador, a las diez horas y cincuenta y tres minutos del día doce de abril de dos mil cinco.-

El presente proceso constitucional de amparo se inició mediante demanda incoada por el abogado José Carlos Maximiliano Mojica Burgos, apoderado general judicial y administrativo de la sociedad ORTEGA Y COMPAÑÍA CLASS – Consultores Latinoamericanos Asociados, Sociedad Civil de Responsabilidad Limitada ("CLASS"), con domicilio principal en Perú, contra actos del Subdirector General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda y del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos del mismo, que considera han violado los derechos constitucionales de su representada, en específico, el derecho de propiedad, igualdad, petición, seguridad jurídica y defensa.

Han intervenido en el presente juicio, además del apoderado de la parte actora, el Subdirector General de Impuestos Internos a través del Jefe del Departamento de Estudios Jurídicos y Traslados de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, licenciado Adolfo Homero Rosales Rodríguez; los miembros del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos de dicho Ministerio; así como el Fiscal adscrito a esta Corte.

Vistos los autos; y, considerando:

I. 1. El apoderado de la sociedad demandante expuso, en esencia, que reclama contra la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, División Jurídica, Departamento de Tasaciones, a las quince horas del día tres de abril de dos mil, y que fue suscrita por el señor Jefe de División Jurídica de la mencionada Dirección, por delegación del señor Subdirector General, de ahí que la autoridad demandada sea precisamente éste funcionario; que, en dicha resolución, se determinó a cargo de su mandante cierta cantidad de dinero en concepto de impuesto sobre la renta por ingresos percibidos en el año de mil novecientos noventa y seis, sancionándole, además, con una multa por evasión no intencional del impuesto; que, de dicha resolución, apeló ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, quien resolvió, por resolución de las ocho horas cuarenta minutos del día veintiocho de febrero de dos mil (sic), modificando la resolución apelada únicamente en lo concerniente a la multa por evasión no intencional, pues ésta fue revocada; que, luego, interpuso acción contencioso administrativa ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de esta Corte, la cual confirmó la legalidad de las actuaciones impugnadas; que el agravio está configurado por el hecho que al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos se le solicitó la práctica de una inspección en la contabilidad de la sociedad CLASS, y dicho tribunal simplemente se limitó a omitir el plazo probatorio correspondiente en la sustanciación del recurso de apelación, sin brindar explicación alguna que justificara la denegatoria tácita; que, con ello, esta autoridad incurrió en una incongruencia omisiva, y le violó a su representada los derechos de defensa y propiedad; que, además, el agravio también está configurado porque la Dirección General de Impuestos Internos interpretó restrictivamente el derecho de propiedad, aduciendo que fue el entonces Ministerio de Agricultura y Ganadería quien realizó a su mandante en forma directa los pagos derivados del contrato 1-DS, suscrito entre el Gobierno de El Salvador y

el Banco Interamericano de Desarrollo, y no el BID, estimando, en consecuencia, que tales pagos se encontraban gravados con el impuesto sobre la renta; que, con relación a lo anterior, la Dirección General cambió repentinamente el criterio, procediendo a calificar los fondos provenientes de dicho contrato como gravables, con lo cual violó la seguridad jurídica.

Los derechos constitucionales que con las anteriores actuaciones considera que se le violaron a su mandante son: el derecho a la seguridad jurídica, debido a que la Dirección General de Impuestos Internos decretó la determinación de impuesto sobre la renta no obstante existir un dictamen previo proveído por el Director General de Impuestos Internos en mil novecientos noventa y uno, que declaraba como exentos los ingresos en referencia; el derecho a la igualdad, porque la citada Dirección resolvió de manera esencialmente diferente a un caso conocido con anterioridad por ésta, el cual guarda una exacta similitud con el caso sub júdice; el derecho de petición, porque el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos omitió resolver sobre una petición concreta, consistente en proveer la apertura a pruebas dentro del recurso de apelación que estaba conociendo; el derecho de defensa, porque al haberse omitido el plazo probatorio, su mandante se vio en la imposibilidad de que se practicara inspección en su contabilidad; y el derecho de propiedad, porque con todo lo descrito se le decretaron cargas tributarias ilegítimas.

Por otro lado, manifestó el abogado Mojica Burgos que, como el proceso contencioso administrativo no surtió efectos, existe una habilitación para que realicen acciones tendentes al cobro de las cantidades que supuestamente su mandante debería pagar en concepto de impuesto sobre la renta derivado del ejercicio tributario de mil novecientos noventa y seis; por lo tanto, para que no se produzca un daño irreparable o de difícil reparación, solicitó la adopción de alguna medida cautelar. Junto a su demanda presentó una serie de documentos entre los que están: copia del acto emitido por el Jefe de la División Jurídica de la Dirección General de Impuestos Internos; copia de la sentencia proveída por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos; copia del dictamen emitido por el Director General de Impuestos Internos, de fecha treinta de julio de mil novecientos noventa y uno, en el cual establece las condiciones para que opere la exención, con relación al pago del impuesto sobre la renta, respecto de los honorarios provenientes del contrato 1-DS; y copia de una resolución donde la Dirección habría resuelto en otro sentido (folios 19-133).

2. Por resolución de fecha tres de junio de dos mil cuatro, agregada a folios 141-142, se admitió la demanda por la supuesta violación a los derechos de igualdad, seguridad jurídica, petición, defensa y propiedad de la sociedad "Ortega y Compañía Class – Consultores Latinoamericanos Asociados, Sociedad Civil de Responsabilidad Limitada", debido a que, por un parte, el Subdirector General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda presuntamente resolvió de manera desigual a como lo ha hecho en ocasiones similares en las que declaró la exención del impuesto sobre la renta respecto de los fondos provenientes de un contrato determinado; y, además, supuestamente por haber calificado como gravables los ingresos derivados del contrato número 1-DS aún y cuando ya existía un dictamen previo suscrito por el Director General de esa misma dependencia; y, por otro lado, debido a que el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, aparentemente, no resolvió la petición de que se practicara una inspección en la contabilidad que llevó la

actora para el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y seis, así como omitió el plazo probatorio sin explicar los motivos por los cuales no se llevaría a cabo dicha apertura a pruebas.

En la misma resolución, se suspendieron inmediata y provisionalmente los efectos de los actos reclamados y se pidió el primer informe a las autoridades demandadas. Además, se ordenó hacer saber tal proveído a la Dirección General de Tesorería del Ministerio de Hacienda.

El Jefe del Departamento de Estudios Jurídicos y Traslados de la Dirección General de Impuestos Internos, Adolfo Homero Rosales, expuso que sí existe el acto que señaló la sociedad actora en su demanda, y que fue emitido el tres de abril de dos mil.

Por su lado, los miembros que conforman el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos señalaron que, efectivamente, existe la resolución pronunciada en apelación el día "veintiocho de febrero de dos mil (sic)", por medio de la cual se modificó, en parte, la resolución de la Dirección General de fecha tres de abril de dos mil.

3. Por auto de fecha treinta de junio de dos mil cuatro, se previno al Jefe del Departamento de Estudios Jurídicos y Traslados de la Dirección General de Impuestos Internos que aportara la documentación con la que respaldara su participación en este amparo; así mismo, se mandó oír al Fiscal de la Corte en la siguiente audiencia, de conformidad al art. 23 de la Ley de Procedimientos Constitucionales.

Por escrito agregado a folios 157, el Jefe del Departamento de Estudios Jurídicos y Traslados de la Dirección General de Impuestos Internos cumplió con la prevención que se le hiciera.

El Fiscal adscrito a esta Corte no hizo uso de la audiencia que le fuera conferida.

4. Por auto interlocutorio agregado a folios 166, se confirmó la medida cautelar adoptada y se pidió nuevo informe a las autoridades demandadas, como lo estipula el art. 26 de la Ley de Procedimientos Constitucionales.

Los miembros que conforman el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos, en su segundo informe, se limitaron a exponer las razones por las cuales modificaron la resolución de la Dirección General de Impuestos Internos, sin hacer ninguna consideración relacionada con la pretensión de la demandante (folios 168-173).

Por su lado, el licenciado Adolfo Rosales, Jefe del Departamento de Estudios Jurídicos y Traslados de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, en su segundo informe, básicamente señaló que el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) realizó una operación de préstamo para la ejecución de un proyecto de desarrollo con El Salvador, y éste, para cumplir las estipulaciones del contrato, eligió y contrató a la sociedad demandante de este amparo, quien recibió pagos tanto en dólares como en colones de fondos públicos del Gobierno de El Salvador, obtenido del financiamiento externo comentado y, por lo tanto, son ingresos gravados con el impuesto sobre la renta; que la

confusión de la parte actora seguramente surge porque los pagos le fueron abonados a su cuenta de Miami, Florida, por el BID; que, sin embargo, dicho dinero pertenece al financiamiento que dicho banco otorgó al Gobierno de El Salvador, por lo que no son fondos propios del BID; que, para una mejor comprensión, aclara que cuando una institución del Gobierno Central, Municipal, o similar, adquiere un préstamo externo para financiar proyectos de inversión, dichos recursos son registrados en la Ley General del Presupuesto en la sección correspondiente a los ingresos, por lo que los mismos son fondos públicos del Gobierno de El Salvador; que, por ello, el pago a la sociedad actora se realizó con fondos establecidos y aprobados en el presupuesto general de la Nación; que, de acuerdo al Convenio celebrado entre la República de El Salvador y el BID, la exención es sólo para todo tipo de impuesto directo sobre sueldos, emolumentos e indemnizaciones pagadas por el BID a los funcionarios del banco, familiares dependientes y técnicos que sin formar parte del personal permanente del banco, sean contratados por éste o por otra entidad con cargo a los recursos de una operación celebrada por el banco; que, entonces, la transacción del BID con la demandante de este amparo no puede ser considerada como exenta, porque se trata de una persona jurídica y porque tampoco fue incluida en la nómina del BID; que, en conclusión, los citados privilegios no cubren a la demandante, además de que su contratación y prestación de servicios ha sido realizada por el entonces Ministerio de Agricultura y Ganadería; que, por todo, los ingresos de la parte actora dentro del proyecto denominado "Consultoría y Supervisión de Construcción de Obra en el Proyecto de desarrollo Agrícola del Distrito de Riego y Avenamiento Número 3 Lempa-Acahuapa", constituyen ingresos gravados con el impuesto sobre la renta.

Por otra parte, sostuvo que en el procedimiento administrativo respectivo, la demandante de este amparo fue oída, puesto que se le concedió audiencia y se le notificó la correspondiente apertura a pruebas; así también, que en ningún momento ha violado la seguridad jurídica, ya que la opinión del Director General ha sido siempre el criterio de esa Administración Tributaria, y no existe ninguna resolución que diga que los ingresos obtenidos en dólares de los Estados Unidos de América estarían exentos del impuesto, además de que la consulta que en su oportunidad hizo la sociedad demandante al entonces Director General, no es vinculante. Finalmente, manifestó que el caso que trae a cuenta CLASS, y donde supuestamente se resolvió en sentido diferente, es el de la sociedad C. LOTTI & ASSOCIATI, SOCIETA DI INGEGNERIA, S. p. A., pero resulta que se trataba de un personal extranjero (persona natural) contratado por el BID y no de una persona jurídica.

5. Como lo estipula el art. 27 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, se confirmó traslado al Fiscal de la Corte y a la parte actora.

El Fiscal, a folios 183, expuso textualmente: "No obstante los conceptos vertidos en los informes rendidos por los Funcionarios demandados, salvo prueba en contrario mediante la cual se controvierta la misma y los hechos que se le atribuyen y, establezcan que respetaron en tiempo y forma los derechos constitucionales violados e invocados por el actor, podrán exceptuarse de la acción incoada".

El apoderado de la parte actora, en su traslado, básicamente señaló que ratificaba los conceptos que expuso en la demanda, y que las autoridades demandadas se habían limitado

a justificar lo actuado utilizando argumentos idénticos a los empleados al dictar los actos objeto del amparo.

6. A fin de continuar con el trámite, se abrió a pruebas el proceso por el plazo de ocho días, como lo estipula el art. 29 de la Ley de Procedimientos Constitucionales. Durante dicho plazo, el Jefe del Departamento de Estudios Jurídicos y Traslados de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda presentó una serie de documentos que quedaron agregado a folios 192-217. Por su lado, la parte actora solicitó que se incorporaran, como prueba, los documentos que agregó junto a su demanda.

7. Finalmente, se concedieron los traslados de que habla el art. 30 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, tanto al Fiscal de la Corte, como a las partes.

El Fiscal señaló textualmente que "Por considerar aún estar vigentes los conceptos expresados en el anterior traslado con fecha, tres de septiembre del año en curso, ratifico y confirmo los mismos".

En su traslado, la parte actora, en primer lugar, expuso cronológicamente los hechos de donde se derivaron las supuestas violaciones constitucionales; en segundo lugar, volvió a señalar los derechos constitucionales infringidos y los conceptos de la violación; y, en tercer lugar, manifestó que con las pruebas aportada quedó demostrado todo lo aseverado.

El Jefe del Departamento de Estudios Jurídicos y Traslados de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda señaló, básicamente, que no se demandó a la autoridad que efectivamente emitió el acto administrativo impugnado en este amparo.

Por último, los miembros del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos señalaron que, en el presente caso, se aduce por la demandante que se le violó su derecho de petición al haber omitido este Tribunal resolver sobre una petición concreta, consistente en proveer la apertura a pruebas dentro del recurso de apelación; que, sin embargo, el argumento de la demandante en el citado recurso se centraba en aspectos de mero derecho, por lo que no se vislumbraba la apertura a pruebas, habiendo presentado únicamente, en su expresión de agravios, una nota para apoyar el argumento consistente en que gozaba de exención, pero en ningún momento planteó una situación de hecho que ameritara la producción de pruebas al respecto; que, efectivamente, se omitió el plazo probatorio, pero fue porque en el recurso no se expresaron razones de hecho que motivaran la apertura del mismo, pues el plazo probatorio, por lógica, se omite cuando la situación es de mero derecho; que, al haberse establecido en la sentencia que no existió exención, en nada se afecta el derecho de propiedad, más bien lo que estaba en juego era un mero interés legítimo; que, por último, la sociedad demandante en nada razona en qué consiste la violación al principio de igualdad y que si bien ha podido haber un cambio de criterio, éste no se ha aplicado a situaciones pretéritas.

II. Solventados los anteriores actos procesales, el proceso quedó en estado de dictar sentencia definitiva; sin embargo, esta Sala considera oportuno –precisamente antes de entrar al fondo del asunto– depurar la pretensión de la parte actora.

Para una adecuada comprensión, habrá que teorizar sobre la figura del sobreseimiento (1) y, en especial, sobre la incompetencia material –asuntos de "mera legalidad"– establecida en el artículo 13 de la Ley de Procedimientos Constitucionales (2), así como sobre la falta de prueba del acto u omisión reclamada (3), para luego concretar en algunos puntos de la pretensión de la demandante (4).

1. El artículo 1 de la Ley de Procedimientos Constitucionales califica al trámite con el cual se resuelven las demandas de amparo, como *proceso*, es decir, una herramienta de que se vale el Estado, perteneciente al Derecho Procesal, para proteger –en forma reforzada– los derechos constitucionales de las personas –exceptuando el derecho de libertad personal–, solucionando controversias y satisfaciendo pretensiones.

En consonancia con tal calificación, la jurisprudencia de esta Sala viene sosteniendo que el objeto de tal proceso es la pretensión, "entendida como la petición fundada de la parte para que la entidad jurisdiccional actúe en determinado sentido respecto de un bien", la cual "ejerce una importante función determinadora del proceso, pues éste se inicia, mantiene y concluye para satisfacerla o decidirla".

La pretensión, como tal, requiere para su viabilidad la existencia de ciertos elementos objetivos y subjetivos, además de una circunscripción en la invocación del derecho y la narración de los hechos que originan su planteamiento. Mediante ello se demarcan los límites sobre los cuales deberá conocer y pronunciarse el respectivo tribunal. Por lo anterior, es posible que se plantee en un proceso de amparo una pretensión con defectos o vicios en sus elementos; que dichos vicios –por las exigencias legales y jurisprudenciales– resulten insubsanables; y que, por último, bien sean advertidos al inicio o hasta en etapas procesales posteriores. En cualquier caso, la consecuencia es la misma: *el rechazo de la demanda sin trámite completo*.

Advertido, pues, *in limine litis* un vicio de la pretensión de amparo, como serían los asuntos de "mera legalidad", el resultado es obvio, pues por la facultad contralora que tiene todo juzgador ante la deficiente presentación de una pretensión, la declarará improcedente por falta de competencia material.

Advertido en la prosecución del procedimiento la situación cambia, puesto que en los artículos de la Ley de Procedimientos Constitucionales atinentes a este proceso se establece que, una vez admitida la demanda, la pretensión podrá ser repelida en cualquier estado, pero, a través de la figura del sobreseimiento (artículo 31).

2. Como se esbozó, uno de los vicios insubsanables de la pretensión de amparo es el que se refiere a la falta de competencia en razón de la materia por tratarse de un reclamo que no trasciende al ámbito constitucional, es decir, lo que la jurisprudencia de esta Sala ha llamado un asunto de "mera legalidad".

De acuerdo a la jurisprudencia constitucional, los asuntos de "mera legalidad" son todas aquellas cuestiones o situaciones que no son propias de la materia constitucional por carecer de fundamento objetivo en la Constitución, es decir, por tener un fundamento legalista que no trasciende al ámbito constitucional al no ser capaz de demostrar posibles

vulneraciones a los derechos o categorías que reconoce la Constitución. Por ejemplo, el planteamiento de cuestiones puramente administrativas, que se reducen –por la falta de fundamento objetivo– *en una simple inconformidad con el contenido de las resoluciones jurisdiccionales o administrativas*. Y sólo está facultada esta Sala para conocer de los mismos asuntos –sean de cualquier materia– cuando en el procedimiento para su dictamen se conculquen los derechos constitucionales de los gobernados.

En virtud de lo anterior, e interpretando los artículos 13 y 31 ordinal 3° de la Ley de Procedimientos Constitucionales, esta Sala puede exteriorizar que si el sustrato fáctico de la pretensión constitucional de amparo –por falta de fundamentación objetiva en la Constitución y por la parca argumentación constitucional– se reduce únicamente a una simple inconformidad con una decisión (interpretación o valoración) administrativa o jurisdiccional, aquella pretensión debe ser repelida por haber imposibilidad absoluta de juzgar el caso desde la perspectiva constitucional.

3. Por otro lado, en reiterada jurisprudencia se ha sostenido que los informes de las autoridades demandadas gozan de la presunción de veracidad; sin embargo, esta Sala también ha establecido –con amplitud y en innumerables oportunidades– que tal presunción puede ser desvirtuada por el actor mediante los medios de prueba idóneos o conducentes que arrojen datos concluyentes.

En perspectiva con lo anterior, e interpretando el artículo 31 ordinal 4° de la Ley de Procedimientos Constitucionales, esta Sala ha señalado (por ejemplo, en los amparos 12-M-95, 23-R-95, 263-97, 3-F-95 y 5-S-95, entre otros) que la existencia de los actos u omisiones reclamadas en un proceso de amparo, sólo puede establecerse de dos formas: (a) cuando la autoridad demandada, en sus informes, reconoce los hechos controvertidos; y, (b) cuando, habiendo negado los hechos la autoridad demandada, *la parte actora presenta prueba que desvirtúe las aseveraciones de aquélla*, es decir, *elementos de certeza suficientes para tener por cierta la existencia de los mismos*.

4. (a) En el presente caso, uno de los puntos integrantes de la pretensión de la demandante es que el Subdirector General de Impuestos Internos, al haber emitido la resolución de fecha tres de abril de dos mil (agregada a folios 116-121), violó su derecho a la seguridad jurídica, puesto que en ella calificó como gravables los ingresos derivados del contrato 1-DS, aún y cuando ya existía un dictamen suscrito por el entonces Director General de esa misma dependencia, con fecha treinta de julio de mil novecientos noventa y uno.

Al respecto, se tiene que el dictamen a que ha hecho referencia la demandante de este amparo aparece agregado a folios 131 y, al darle lectura a su contenido, puede perfectamente apreciarse que en ningún momento es un acto o resolución que, para su caso en concreto, establezca que los ingresos que percibió, derivados del contrato 1-DS, están exentos del impuesto sobre la renta; por ello, la interpretación que hace la actora respecto del mismo *parte de su propio punto de vista*, así como el supuesto agravio constitucional sufrido por la no aplicación de ese dictamen de parte de la Subdirección General de Impuestos Internos. Y es que, lo planteado en dicho acto por el entonces Director General de Impuestos Internos no es una decisión administrativa que resuelva la situación de la demandante de este amparo, es decir, no es un pronunciamiento en el cual se establezca de

forma específica que los ingresos derivados del contrato 1-DS están exentos del impuesto sobre la renta; es, más bien, un acto que contiene una mera opinión abstracta que no vincula a ningún procedimiento administrativo en particular.

En conclusión, y a la luz del contenido material del dictamen antes relacionado, este Tribunal concluye que ese punto de la pretensión de la sociedad demandante se cimienta a partir de una subjetiva interpretación de aquél y, por lo tanto, se traduce en una simple desavenencia con la resolución que la Subdirección General de Impuestos Internos emitió en el caso en concreto, puesto que, como se enfatizó, no existía ningún acto o dictamen previo que estableciera que los ingresos que obtuvo estaban exentos; por ende, *tendrá que sobreseerse respecto de este punto aplicando el artículo 31 ordinal 3° de la Ley de Procedimientos Constitucionales.*

(b) Otro de los puntos integrantes de la pretensión de la actora consiste en que el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos le violó su derecho de petición porque omitió resolverle una petición dentro del recurso de apelación, consistente en que se practicara una inspección en la contabilidad que llevó para el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y seis.

Al respecto, hay que manifestar que, en este caso, para poder dictar sentencia definitiva, la parte actora tendría que haber comprobado la existencia de tal petición, para luego poder valorar si ha habido o no violación al derecho petición por acción u omisión; sin embargo, *la sociedad demandante no aportó prueba que estableciera la existencia real de aquella petición* y, por lo tanto, es imposible entrar a valorar la supuesta infracción constitucional; es más, del contenido de la resolución agregada a folios 123-129 pareciera inferirse lo contrario, pues en la relación de los hechos de la sentencia del Tribunal de Apelaciones no aparece consignada tal actividad de parte de la demandante de este amparo constitucional. Por todo, *es procedente sobreseer respecto de este punto de conformidad a lo señalado en el artículo 31 ordinal 4° de la Ley de Procedimientos Constitucionales.*

III. Es menester, ahora, realizar el examen de fondo sobre el resto de puntos de la pretensión de la parte actora: *en primer lugar*, sobre la supuesta violación a los derechos de propiedad e igualdad de parte del Subdirector General de Impuestos Internos, ya que –de acuerdo a la demandante– el criterio que utilizó dicho funcionario en la resolución de fecha tres de abril de dos mil (agregada a folios 116-121) es distinto al plasmado en ocasiones similares en las que sí declaró la exención del impuesto sobre la renta; y, *en segundo lugar*, sobre la supuesta violación a los derechos de propiedad y defensa de parte del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos al haber omitido el plazo probatorio dentro del recurso de apelación que interpuso, sin ninguna justificación.

Delimitados los puntos fundamentales de la controversia, y a fin de dar mayor claridad a esta decisión, es necesario exteriorizar el proceso lógico de ésta: previa reseña teórica y jurisprudencial sobre los derechos supuestamente violados (IV), se concretará en cada uno de los puntos de la pretensión de la sociedad demandante (V).

IV. 1. En lo que concierne al *derecho de propiedad*, la jurisprudencia de esta Sala ha sostenido que dicho derecho –cuyo génesis se encuentra en el artículo 2 de la Constitución–

debe entenderse como la *plena potestad sobre un bien, que a la vez contiene la potestad de poder ocuparlo, servirse de él de cuantas maneras sea posible, y la de aprovechar sus productos y acrecimientos, así como la de modificarlo y dividirlo*; todo, dentro de los límites constitucionalmente permitidos.

El derecho de propiedad, pues, se concibe como un derecho real –naturaleza jurídica- y absoluto en cuanto a su oponibilidad frente a terceros, limitado únicamente por el objeto natural al cual se debe: la función social. Con relación a este punto, Ignacio Burgoa señala claramente que el derecho a la propiedad "presenta el carácter de derecho subjetivo, cuando pertenece al gobernado como tal, y es oponible frente al Estado y sus autoridades" para exigir su observancia y respeto.

2. El artículo 3 de nuestra Constitución establece textualmente que "Todas las personas son iguales ante la ley (...)"; por ello, se ha señalado que en este artículo constitucional se encuentra el denominado *derecho a la igualdad*. De acuerdo a la jurisprudencia (por ejemplo, la emitida en la Inconstitucionalidad 28-2002, sentencia de 8/IV/2003, y en el Amparo 681-2001, sentencia de 20/XI/2003), este derecho puede analizarse en una doble dimensión: *desde la formulación de la norma y desde la aplicación de la misma*.

En efecto, la fórmula constitucional del artículo 3 contempla tanto un mandato en la formulación de la ley –regla que vincula al legislador–, como un mandato en la aplicación de la ley –por parte de las autoridades administrativas y judiciales–.

El primero de ellos, de acuerdo a la Inconstitucionalidad 17-1995, sentencia de 14-XII-95, Considerando X, no significa que el legislador tiene que colocar a todas las personas en las mismas posiciones jurídicas, ni que todas presenten las mismas cualidades o se encuentren en las mismas situaciones fácticas; por ello, no es imposible un tratamiento normativo desigual, lo que está constitucionalmente prohibido –en razón del derecho a la igualdad en la formulación de la ley– es el tratamiento desigual carente de razón suficiente, la diferenciación arbitraria, la que nace cuando no es posible encontrar para ella un motivo razonable, que surja de la naturaleza de la realidad o que, al menos, sea concretamente comprensible. En consecuencia, en la Constitución Salvadoreña, el derecho de igualdad en la formulación de la ley debe entenderse, pues, como la exigencia de razonabilidad de la diferenciación.

Con relación al segundo de los mandatos, es decir, en la aplicación de la ley, de acuerdo a la jurisprudencia emitida en el Amparo 317-97, sentencia de 26/VIII/1998, Considerando III 2, la igualdad "es un derecho subjetivo que posee todo ciudadano a obtener un trato igual, que obliga y limita a los poderes públicos a respetarlo, y exige que los supuestos de hecho iguales sean tratados idénticamente en sus consecuencias jurídicas", de manera que un órgano jurisdiccional no pueda, en casos sustancialmente iguales, modificar arbitrariamente el sentido de sus resoluciones, salvo cuando su apartamiento de los precedentes posea una fundamentación suficiente y razonada. En los supuestos de decisiones desiguales, debidas a órganos plurales, corresponde a la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales establecer la necesaria uniformidad en aplicación de la ley, en pro de la seguridad jurídica.

Por lo expuesto en los dos puntos anteriores, puede concluirse que el derecho a la igualdad tiene dos perspectivas constitucionales: (a) la igualdad ante la ley; y (b) la igualdad en la aplicación de la ley. Según la primera, frente a supuestos de hechos iguales, las consecuencias deben ser las mismas, evitando toda desigualdad arbitraria y subjetiva. Conforme a la segunda, cuya aplicación se hace –principalmente– en el ámbito jurisdiccional, las resoluciones deben ser las mismas al entrar al análisis de los mismos presupuestos de hecho, aunque sean órganos jurisdiccionales distintos los que entraren al conocimiento del asunto, evitando cualquier violación consistente en que, por ejemplo, un mismo precepto legal se aplique en casos iguales con evidente desigualdad.

3. Dentro del proceso constitucionalmente configurado ("debido proceso" para el art. 14 Cn.) encontramos al derecho de audiencia, el cual posibilita que toda persona, de forma previa a la privación de cualquier derecho material, tenga oportunidad real y eficaz de ser oída.

De lo anterior se deriva que la categoría que ahora nos ocupa, es decir, el derecho *de defensa*, está íntimamente vinculada al derecho de audiencia, ya que éste establece que en todo proceso o procedimiento se tiene que posibilitar –de acuerdo a la ley o en aplicación directa de la Constitución–, al menos, una oportunidad razonable para oír la posición del sujeto pasivo –principio del contradictorio–. No cabe duda, entonces, que todas las oportunidades de defensa, a lo largo del proceso, también son manifestaciones o aplicaciones *in extremis* del derecho de audiencia, convirtiéndose el *derecho de defensa* en un derecho de contenido procesal que no puede disponerse a voluntad de los sujetos procesales, pues sus elementos y manifestaciones deben respetarse forzosamente por su naturaleza constitucional.

Este derecho constitucional procesal posibilita, entre otras cosas, que el demandado pueda desvirtuar, con los medios probatorios conducentes o argumentos pertinentes, la pretensión incoada en su contra por el demandante; de tal suerte que si no se potencia adecuadamente, aunque pueda ser oído, existiría violación constitucional.

V. A partir de los anteriores postulados teóricos y jurisprudenciales, puede perfectamente concretarse en los dos puntos de la pretensión sobre los que sí hay facultad de juzgar el fondo.

1. En primer lugar, hay que analizar la supuesta violación a los derechos de propiedad e igualdad de parte del Subdirector General de Impuestos Internos, ya que –de acuerdo a la demandante– el criterio que utilizó dicho funcionario en la resolución de fecha tres de abril de dos mil (agregada a folios 116-121) es distinto al plasmado en ocasiones similares en las que sí declaró la exención del impuesto sobre la renta.

Al respecto, las autoridades demandadas negaron que se le haya violado a la pretensora su derecho a la igualdad; es más, el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos señaló, a folios 240, que dicha pretensión estaba mal configurada, puesto que no se señaló en dónde estaba la desigualdad en la interpretación o en la aplicación de la ley.

Analizadas las posturas procesales de las partes, así como la prueba documental agregada al proceso, se tiene que la sociedad demandante incorporó, a folios 116-121, la resolución de la Dirección General de Impuestos Internos, de fecha tres de abril de dos mil, a través de la cual, en primer lugar, se le determinó cuota complementaria de impuesto sobre la renta del ejercicio impositivo de mil novecientos noventa y seis; y, en segundo lugar, se le sancionó con una multa por evasión no intencional; todo, debido a que tal Dirección consideró que los ingresos de la pretensora derivados del contrato 1-DS suscrito por el entonces Ministerio de Agricultura y Ganadería y la sociedad ahora demandante, con fondos provenientes del préstamo 802/SF-ES, celebrado entre la República de El Salvador y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), eran gravables, por no estar dentro de las exenciones establecidas en el Convenio suscrito entre el citado Banco y el Gobierno de El Salvador.

Además, incorporó, a folios 132-133, otra resolución de la Dirección General en la cual, a su juicio, se resolvió con otro criterio, es decir, en sentido diferente; *sin embargo*, esta Sala advierte que, en su pretensión, la sociedad actora no argumentó nada tendente a demostrar que el caso en referencia era semejante fáctica y jurídicamente al suyo, limitándose a hacer afirmaciones en abstracto al respecto; mas, se puede apreciar que el caso que trajo como parámetro de comparación se resolvió en *fecha posterior*, pues la resolución agregada a folios 132-133 es de fecha dos de mayo de dos mil uno, y el acto que impugna en este amparo, como ya se expuso, es de fecha tres de abril de dos mil, por lo que, aunque fuera cierto que se trataba de un caso semejante, el criterio adoptado a folios 132-133 es posterior a la fecha en que se decidió su situación, no siendo congruente alegar la aplicación de un criterio futuro.

Por las razones antes expuestas, la sociedad actora no ha podido demostrar, en este amparo, el tratamiento desigual en casos semejantes y, por lo tanto, *se concluye* que no es estimable este punto de la pretensión por no haber habido violación a su derecho de igualdad con incidencia en su derecho de propiedad.

2. Finalmente, se analizará la supuesta violación a los derechos de propiedad y defensa de parte del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, al haber omitido el plazo probatorio dentro del recurso de apelación que interpuso, sin ninguna justificación, lo que habría ocasionado que la pretensora no pudiera presentar prueba o elementos de descargo que hubieran incidido en la decisión del medio impugnativo planteado.

Al respecto, esta autoridad señaló, en su traslado agregado a folios 237-241, que en el recurso el asunto en estudio era una interpretación de la ley y, por ello, no era necesaria la demostración alguna de hechos y que, además, la sociedad actora de este amparo no manifestó en el recurso ninguna razón de hecho que vislumbrara la necesaria apertura a pruebas, habiendo únicamente presentado una nota para apoyar, desde su particular punto de vista, que los ingresos que obtuvo derivados del contrato 1-DS estaban exentos del impuesto sobre la renta.

Para decidir si ha habido o no violación al derecho de defensa de la demandante de este amparo, con incidencia en su derecho de propiedad, es necesario analizar la prueba aportada y tener presente el marco legal de actuación de la autoridad demandada, esto es, su

Ley de Organización y Funcionamiento. De acuerdo a ésta, en específico su art. 4, en el incidente de apelación, una vez concluido el plazo de defensa de la Dirección General de Impuestos Internos, "se abrirá a pruebas el incidente por el término perentorio de cinco días contados a partir de la notificación de la respectiva providencia al apelante, al solo efecto de que éste solicite dentro de dicho término la producción de las pruebas por él ofrecidas". A partir de lo anterior, puede concluirse que el citado plazo probatorio es necesario *únicamente* cuando el apelante haya ofrecido previamente pruebas, en cuyo caso dentro del plazo citado tendrá, luego, que pedir su producción; de modo inverso, tal etapa procesal no es obligatoria por innecesaria.

En el presente caso, la *única* prueba aportada por la parte actora con relación al incidente de apelación que presentó ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, es la resolución agregada a folios 123-129, a través de la cual se resolvió tal medio de impugnación. De acuerdo ésta, puede apreciarse que, dentro del procedimiento de apelación, *no solicitó en ningún momento la producción de pruebas y, por lo tanto, el plazo probatorio fue omitido*. En efecto, en la relación de hechos que aparece en la resolución antes aludida, no aparece que la sociedad demandante de este amparo haya planteado la necesidad de producir algún medio probatorio para fundamentar sus alegatos iniciales; mas, los mismos parecen haber sido orientados a cuestiones de estricto derecho.

En *conclusión*, al haberse omitido el plazo probatorio en el incidente de apelación a que se ha hecho referencia, el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos no le violó a la demandante su derecho de defensa y, por lo tanto, tampoco su derecho de propiedad, puesto que aquél fue suprimido porque lo debatido era un asunto de mero derecho, como lo habilita el marco legal que rige –directa o supletoriamente– este tipo de procedimientos administrativos; y, además, porque la sociedad actora de este amparo no solicitó la producción de actividad probatoria.

POR TANTO: a nombre de la República, con base en las razones expuestas y en aplicación de los artículos 2, 3 y 12 de la Constitución de la República y artículos 32 al 35 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, esta Sala **FALLA:** **(a)** *Sobreséese en el presente amparo respecto del motivo consistente en que el Subdirector General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda calificó como gravables los ingresos derivados del contrato 1-DS, aún y cuando existía un dictamen previo suscrito por el entonces Director General de esa misma dependencia, ya que se advirtió que dicho argumento se cimentó a partir de una subjetiva interpretación de aquel dictamen y, por lo tanto, se traduce en una simple desavenencia con la resolución que el Subdirector General de Impuestos Internos emitió en el caso en concreto;* **(b)** *Sobreséese en el presente amparo respecto del motivo consistente en que el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos omitió resolver una petición encaminada a que se practicara una inspección en los registros contables de la sociedad actora de este amparo, debido a que no probó que haya realizado tal petición;* **(c)** *Declárase no ha lugar el amparo solicitado por la sociedad ORTEGA Y COMPAÑÍA CLASS – Consultores Latinoamericanos Asociados, Sociedad Civil de Responsabilidad Limitada, contra acto del Subdirector General de Impuestos Internos, por haberse considerado que no se demostró que éste hubiera resuelto el caso de la pretensora con un criterio distinto al utilizado en ocasiones anteriores donde el sustrato fáctico y jurídico era parecido, y, por ende, no se le violaron sus derechos de igualdad y*

propiedad; (d) Declárase no ha lugar el amparo solicitado por la sociedad ORTEGA Y COMPAÑÍA CLASS – Consultores Latinoamericanos Asociados, Sociedad Civil de Responsabilidad Limitada, contra acto del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, puesto que el plazo probatorio suprimido por éste se debió, por un lado, a que lo debatido era un asunto de mero derecho y, por otro lado, a que la sociedad pretensora no solicitó la producción de prueba dentro del incidente de apelación y, por ende, no se le violaron sus derechos de defensa y propiedad; (e) Déjase sin efecto la medida cautelar adoptada a folios 142 vuelto y confirmada a folios 166; y (f) Notifíquese a las partes y comuníquese a la Dirección General de Tesorería del Ministerio de Hacienda.- ---A. G. CALDERON---V. de AVILÉS---J. E. TENORIO---J. ENRIQUE ACOSTA---M. E. de C.--
-PRONUNCIADO POR LOS SEÑORES MAGISTRADOS QUE LO SUSCRIBEN---S. RIVAS DE AVENDAÑO---RUBRICADAS.