

**648-2003**

**Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia:** San Salvador, a las catorce horas y tres minutos del día veinticuatro de mayo de dos mil cinco.

El presente proceso de amparo constitucional ha sido iniciado por el señor *Juan Carlos Ernesto Eserki Álvarez*, mayor de edad, licenciado en economía, de este domicilio, por medio de demanda presentada el día dos de septiembre de dos mil tres a través de su apoderado general judicial, abogado Salvador Virgilio Portal Cornejo, de este domicilio, contra actuación del Subdirector General de Impuestos Internos, que estima viola sus derechos de propiedad, seguridad jurídica e igualdad, protegidos por la Constitución en los artículos 2 y 3.

Han intervenido en la tramitación del proceso, además de la parte actora por medio de su apoderado, el licenciado Adolfo Homero Rosales Rodríguez, Jefe del Departamento de Estudios Jurídicos y Traslados de la Dirección General de Impuestos Internos, quien actuó por delegación del Subdirector General de Impuestos Internos; así como el Fiscal adscrito a esta Corte Suprema de Justicia.

*Leídos los autos; y, considerando:*

**I. 1.** La parte actora, en su demanda, expuso básicamente: que reclama contra la resolución del Subdirector General de la Dirección General de Impuestos Internos, pronunciada a las ocho horas y quince minutos del día diez de julio de dos mil uno, por medio de la cual declara sin lugar la petición de devolución del Impuesto Sobre la Renta pagado en exceso a través de la declaración original correspondiente a los ejercicios fiscales de mil novecientos noventa y cinco, y mil novecientos noventa y seis; que la anterior resolución fue pronunciada después de haber presentado declaración modificatoria de la declaración original, a fin de excluir ingresos exentos del referido impuesto, y la autoridad demandada resolvió que ya había expirado el plazo para solicitar la devolución, pues la ley establecía que, fuera del plazo contemplado en ella, las modificaciones que se presentaran no se consideraban parte de la declaración original de impuesto.

Estimó, luego, que la decisión de la autoridad demandada violó sus derechos de seguridad jurídica, igualdad y propiedad, habiendo expuesto argumentos legales basados en los artículos 48, 82 y 120 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, según la redacción que ésta tenía antes de su reforma, efectuada por medio del Decreto Legislativo No. 712, de fecha dieciséis de septiembre de mil novecientos noventa y nueve, publicado en el Diario Oficial No. 187, Tomo 345, de fecha ocho de octubre de ese mismo año; asimismo, expuso argumentos constitucionales relativos a la violación de los derechos de igualdad y seguridad jurídica, dado que en otros casos como no se estaba pidiendo devolución, sino que resultaba cantidad a pagar, admitieron las modificaciones aún cuando habían sido presentadas fuera de los plazos ordinarios.

Luego, señaló que la autoridad demandada resolvió en forma arbitraria, pues no existía ninguna norma que expresamente fijara un plazo a partir del cual se pudiera rechazar una

modificación a la declaración original, salvo el caso de que ya se hubiere iniciado el proceso de fiscalización; que la motivación expresada en la resolución, contiene una interpretación restrictiva y conveniente a los intereses del Fisco y no del contribuyente, pues no existía ley expresa que le habilitara para crear un plazo perentorio para presentar modificaciones a declaraciones originales, violando el derecho a la seguridad jurídica y a la propiedad, pues le priva de una cantidad de dinero que erróneamente fue pagada en exceso, no permitiéndole enmendar el error por medio de la modificación y tener derecho a la devolución respectiva; que la Ley de Impuesto Sobre la Renta establecía "la acción del contribuyente para solicitar la devolución de las sumas enteradas de más, caduca en diez años. Después de transcurrido dicho término, tales fondos pasarán al Fondo General de la Nación".

En conclusión, manifestó que el Subdirector General de Impuestos Internos, habiendo resuelto en forma diferente en casos anteriores, debió motivar el cambio de criterio, lo cual no hizo, y que contra dicha resolución no existe ningún otro recurso legal, excepto el amparo. Junto a su demanda presentó una serie de documentos que quedaron agregados a folios 9-22.

2. Por resolución agregada a folios 23, se previno a la parte actora que aclarara algunos conceptos oscuros de su demanda. El señor Juan Carlos Ernesto Eserski Álvarez, por medio de su apoderado, expuso, en su escrito de cumplimiento de prevención, que los derechos violados son el de seguridad jurídica, propiedad, e igualdad; que la seguridad se violó porque la autoridad demandada interpretó de manera restrictiva la normativa aplicable, lo cual afectó su derecho de propiedad, porque no se autorizó la devolución de las cantidades pagadas en exceso en concepto de impuesto sobre la renta para los ejercicios fiscales señalados en la demanda; que también se violó la seguridad jurídica porque la resolución impugnada es arbitraria, ya que en casos similares sí se ha estimado lo pedido, tal y como lo demuestra con las resoluciones que adjunta (folios 32-35); que el derecho de propiedad se violó porque se le negó la devolución de ciertas cantidades de dinero pagadas en exceso, sin contar con una ley previa que justificara la decisión; que también se violó el derecho a la igualdad, puesto que otros ciudadanos, en casos idénticos, obtuvieron respuestas favorables; además, que el acto impugnado no cuenta con una debida motivación; que, por último, manifiesta que en otros amparos idénticos al que ahora promueve no se hizo ninguna prevención previo a admitir la demanda.

3. Por resolución de fecha cuatro de febrero de dos mil cuatro, se declaró improcedente la demanda respecto "al análisis de la supuesta interpretación restrictiva que hiciera la autoridad demandada para emitir el acto impugnado", así como en lo "referente a la posible violación del derecho de propiedad del actor"; sin embargo, se admitió respecto del "control de constitucionalidad de la resolución de fecha diez de julio de dos mil uno, a través de la cual el funcionario demandado, aparentemente sin justificación alguna, cambió el criterio sostenido en casos similares al del pretensor; lo que a juicio de éste conculca su derecho de seguridad jurídica con inobservancia del deber de motivación y de la igualdad en la aplicación de la ley".

En la misma resolución, se declaró sin lugar la suspensión del acto reclamado, por ser de

carácter negativo, y se pidió el primer informe a la autoridad demandada.

La autoridad demandada, en su informe, manifestó que ciertamente proveyó la resolución contra la que se reclama, por la cual declaró sin lugar por improcedente la petición del demandante de que se le devuelva una suma de dinero que dice haber pagado en exceso durante los ejercicios fiscales de mil novecientos noventa y cinco, y mil novecientos noventa y seis, debido a que la modificación se presentó después del año establecido en el inciso segundo del art. 48 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente para la época.

4. A continuación, se mandó oír al Fiscal de la Corte para la siguiente audiencia; sin embargo, dicho funcionario no hizo uso de la misma, no obstante su legal notificación.

5. Por auto agregado a folios 105, se confirmó la no suspensión de los efectos del acto reclamado y se pidió el segundo informe a la autoridad demandada, como lo estipula el art. 26 de la Ley de Procedimientos Constitucionales.

El Subdirector General de Impuestos Internos, a través del funcionario delegado, señaló, en síntesis: que el presente caso es distinto a otros en los que sí se ha devuelto cantidades pagadas en exceso; que el demandante de este amparo presentó solicitud de devolución de Impuesto Sobre la Renta pagado en exceso en los ejercicios impositivos de mil novecientos noventa y cinco, y mil novecientos noventa y seis, fuera de los plazos establecidos en el Art. 48 de la ley tributaria aplicable, por lo tanto, no fue considerada parte integrante de las declaraciones, es decir, no se consideró como una modificación a las primeramente presentadas y tampoco puede sustituirlas porque la ley vigente al caso en estudio, no contemplaba tal actuación; que, en efecto, las "(...) declaraciones del Impuesto sobre la renta correspondiente a los ejercicios impositivos de 1995 y 1996 fueron presentadas el día 30 de abril de 1996 y 29 de abril de 1997 respectivamente, por lo cual esta Dirección General podía fiscalizar y formular la liquidación oficiosa correspondiente sobre el contenido de esas declaraciones hasta el día 30 de abril de 1998 y 1999 respectivamente; sin embargo, las declaraciones modificatorias fueron presentadas hasta el día 10 de febrero de 2000, cuando ya las facultades de fiscalización de esta Oficina respecto de ese ejercicio fiscal le habían caducado de conformidad al artículo 120 numeral 1 de la ley de Impuestos sobre la Renta"; que, por ello, se consideró que no procedía la devolución solicitada.

6. De conformidad al artículo 27 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, se corrió traslado al Fiscal de la Corte y a la parte actora.

El Fiscal de la Corte, al contestar el traslado, expuso: "Visto el informe rendido de parte del Funcionario demandado, el que goza de la presunción de veracidad, corresponde al actor la carga de la prueba que a mi juicio, a la fecha, no ha logrado probar los extremos de su demanda y en particular, el derecho constitucional infringido".

La parte actora, en su traslado, se limitó a ratificar lo expuesto y pedido en la demanda (folios 136).

7. Por auto de las nueve horas con treinta y cinco minutos del día treinta de junio de dos mil cuatro, se abrió a prueba el presente proceso por el plazo de ocho días de conformidad al art. 29 de la Ley de Procedimientos Constitucionales. Etapa procesal en la cual la autoridad demandada presentó escrito y certificación de los pasajes pertinentes del expediente de Impuesto Sobre la Renta del demandante (folios 139-154). Por su lado, la parte actora también presentó escrito adjuntando copias certificadas de resoluciones emitidas por la autoridad demandada en casos similares (folios 157-160).

8. Finalmente, de conformidad al art. 30 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, se ordenó traslado al Fiscal de la Corte, parte actora y autoridad demandada.

El Fiscal, a folios 173, señaló que "Por considerar aún estar vigentes los conceptos expresados en el anterior traslado de fecha, veintitrés de Abril del año en curso, confirmo y ratifico los mismos".

Por su lado, el demandante, en primer lugar, ratificó las supuestas violaciones al derecho de igualdad y al derecho de seguridad jurídica de parte de la autoridad demandada; en segundo lugar, analizó la prueba documental presentada por aquélla, concluyendo que con ella no se hizo más que acreditar la base fáctica de su pretensión; y, finalmente, concluyó manifestando que la autoridad demandada cambió el criterio de aplicación de la ley al caso específico, ya que en casos idénticos sí resolvió de manera favorable.

Con las actuaciones anteriores, este proceso quedó en estado de dictar sentencia definitiva.

**II.** Pasando al examen de fondo, es necesario precisar, antes que nada, los argumentos centrales de las partes. Al respecto, tenemos que, como se expuso, el demandante reclama contra la resolución que le deniega la devolución del Impuesto Sobre la Renta pagado en exceso en los ejercicios fiscales de mil novecientos noventa y cinco, y mil novecientos noventa y seis, dictada el día diez de julio de dos mil uno por el Subdirector General de Impuestos Internos, fundándose en el inciso segundo del Art. 48 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, según la redacción que éste tenía previo a la reforma que operó sobre el mismo por medio del Decreto Legislativo 712 citado. Que tal actuación, estima, vulnera sus derechos de seguridad jurídica con inobservancia del deber de motivación y de la igualdad en la aplicación de la ley, porque la autoridad demandada con anterioridad resolvió favorablemente a otros contribuyentes que se hallaban en supuesto idéntico, situación que supone un tratamiento desigual carente de justificación, así como arbitrario y contrario a la Constitución, pues frente a supuestos de hechos idénticos el Subdirector General demandado dispone efectos jurídicos contrarios.

Por su parte, la autoridad demandada negó la violación de derechos constitucionales y defendió legalmente el acto que se le reclama, aunque prácticamente sin referirse a la aplicación desigual de la ley en otros casos idénticos, aún y cuando el demandante, en este amparo, presentó para su agregación copias de resoluciones en las cuales se resolvió con anterioridad en forma diferente, sin aplicar el referido art. 48, sino otra disposición de la ley tributaria citada, ordenando, en consecuencia, la devolución solicitada (folios 32-35).

**III.** Habiéndose determinado con precisión el acto reclamado, así como los argumentos de las partes al respecto, para resolver adecuadamente el presente caso, y con el fin de darle mayor claridad a esta decisión, se establece el proceso lógico de ésta: **1)** Hacer una breve reseña teórica sobre los derechos de **seguridad jurídica e igualdad**; y **2)** concreción de consideraciones al presente caso.

**1. a)** La seguridad jurídica reconocida en el art. 2 Cn. constituye un derecho fundamental que tiene toda persona frente al Estado y un deber primordial que tiene el mismo Estado hacia el gobernado, entendido como un deber de naturaleza positiva, traducido, no en un mero respeto o abstención, sino en el cumplimiento de ciertos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias exigidas por el propio ordenamiento jurídico, a fin de que la afectación de la esfera jurídica del gobernado sea válida; esto quiere decir que los gobernados tengan un goce efectivo y cabal de sus derechos.

Por seguridad jurídica se entiende la certeza que las personas en general poseen de que su situación jurídica no sea modificada más que por los procedimientos regulares y autoridades competentes, ambos establecidos previamente. La seguridad jurídica implica una actitud de confianza en el derecho vigente y una razonable previsibilidad sobre su futuro; es la que permite prever las consecuencias de las acciones del hombre así como las garantías de orden constitucional que gozan tales actos.

Las exigencias básicas de la seguridad jurídica pueden englobarse en: a) Corrección funcional, que implica la garantía de cumplimiento del derecho por todos sus destinatarios y regularidad de actuación de los órganos encargados de su aplicación; es decir, la vinculación de todas las personas públicas y privadas a la ley, que emana de la soberanía popular a través de sus representantes, y que se dirige al reconocimiento y tutela de los derechos fundamentales, lo cual constituye el fundamento del Estado de Derecho; y b) Corrección estructural, en cuanto garantía de disposición y formulación regular de las normas e instituciones integradoras de un sistema jurídico.

A partir de lo anterior, puede decirse que si una autoridad pública emite una decisión, en sentido positivo o negativo, sin la debida motivación o fundamentación, estaría actuando contra este derecho constitucional, pues la esfera jurídica de los involucrados se alteraría, modificaría o afectaría sin que se conocieran las razones que tuvo aquella autoridad para decidir en determinado sentido un proceso, procedimiento, petición, recurso, etc.

**b)** El artículo 3 de la Constitución reconoce literalmente: *"Todas las personas son iguales ante la ley. Para el goce de los derechos civiles no podrán establecerse restricciones que se basen en diferencias de nacionalidad, raza, sexo o religión"*. En relación con tal derecho, esta Sala ha distinguido en su jurisprudencia entre la igualdad en la formulación de la ley y la igualdad en la aplicación de la ley. Y para lo que interesa en este proceso de amparo, conviene apuntar brevemente algunos aspectos esenciales del derecho a la igualdad en la aplicación de disposiciones jurídicas, es decir, en la aplicación de la ley por los operadores jurídicos, concretamente en materia tributaria.

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 hechos iguales sean tratados idénticamente en sus consecuencias jurídicas, abarcando también la igualdad en la aplicación de la ley, lo cual no implica una igualdad absoluta, que obligue siempre a tratar de igual forma todos los supuestos idénticos; lo que sí supone es que en aquellos casos en que se trate de forma distinta dos situaciones entre las que exista una identidad sustancial, esta diferencia debe estar suficientemente razonada. De ahí, el deber del funcionario o la Administración Tributaria en este caso, *de razonar todos los actos dictados que se separen del criterio seguido en actuaciones anteriores*, lo que en doctrina se ha denominado el **precedente administrativo**, es decir, aquella actuación de la Administración que, de algún modo, vincula en lo sucesivo sus actuaciones, en cuanto a fundamentar sus resoluciones en contenidos similares para casos semejantes, carácter vinculante que viene dado por la *estrecha interrelación en materia tributaria entre el principio de igualdad con los de prohibición de la arbitrariedad y de seguridad jurídica*.

En tal sentido, cuando exista una completa similitud en los sujetos y en las circunstancias objetivas de casos concretos, lo más consecuente es que el criterio adoptado en el precedente sea el mismo en ambas situaciones. Sin embargo, *si la Administración decide efectuar un cambio de criterio respecto del mantenido en resoluciones anteriores, debe razonar la justificación para modificarlo, es decir, poner de manifiesto las razones objetivas que la han llevado a actuar de forma distinta y a desechar el criterio sostenido hasta entonces, debido a la trascendencia de derechos y principios constitucionales que pueden verse conculcados*.

En definitiva, *el principio de igualdad no prohíbe cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten arbitrarias o injustificadas por no estar fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables*.

2. Corresponde ahora trasladar las anteriores consideraciones al caso en estudio. En el presente amparo, se tiene que el demandante alega que se le violó sus derechos de seguridad e igualdad jurídica por no haberse aplicado, en la resolución contra la que reclama, las mismas disposiciones legales de casos anteriores e idénticos. Al respecto, se hacen las siguientes consideraciones:

a) El art. 48 inciso 2° de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, antes de la reforma efectuada por medio del Decreto Legislativo No. 712 de fecha dieciséis de septiembre de mil novecientos noventa y nueve, publicado en el Diario Oficial No. 187, Tomo 345 del día ocho de octubre de ese mismo año, prescribía literalmente: "*La liquidación del impuesto podrá modificarse por el contribuyente, su apoderado o representante legal, dentro del plazo ordinario o sus prórrogas para presentar la liquidación. Si se hiciera fuera de dicho término, pero dentro de un año, a contar de la fecha de vencimiento del plazo indicado, se aplicarán las sanciones que establece esta ley, toda vez que la Dirección General, en este caso, no haya notificado el inicio de la fiscalización del ejercicio de cuya liquidación se trate*".

La autoridad demandada, en sus intervenciones, argumentó que no es procedente conceder la devolución solicitada por la parte actora porque la declaración modificatoria fue

presentada fuera del plazo legal previsto en el art. 48 inciso segundo de la Ley de Impuesto Sobre la Renta –arriba transcrito–, tal como prescribía antes de la reforma, ya que con ésta, se determinó que las modificaciones se podían efectuar en cualquier tiempo y circunstancia, pero como no se encontraba vigente dicha reforma al momento de verificarse el hecho generador del caso específico, no podía ser aplicado al mismo.

Corre agregada, a **fs. 16**, certificación de la resolución proveída por el Subdirector General de Impuestos Internos, a las ocho horas y quince minutos del día diez de julio de dos mil uno, mediante la que declaró sin lugar la devolución al señor Juan Carlos Ernesto Eserski Álvarez, por haberla solicitado fuera del plazo establecido en el tantas veces citado art. 48.

b) Consta en este expediente judicial, de **fs. 32 a fs. 35**, fotocopias certificadas por notario de resoluciones por medio de las cuales el Jefe de la Sección de Devoluciones de Renta y/o el Jefe del Departamento de Devoluciones, ambos por delegación del Subdirector General de Impuestos Internos, *en casos idénticos al de la parte actora*, no aplicaron el art. 48 tantas veces aludido, aún y cuando las solicitudes de devolución fueron hechas en fecha posterior a la del demandante, *pero cuyas resoluciones fueron pronunciadas con fecha siete de noviembre de dos mil*, es decir, *antes de la impugnada en este proceso*; por lo tanto, son su precedente administrativo, constituyendo el parámetro de comparación necesario para examinar las supuestas inconstitucionalidades alegadas por la actora.

Así, se tiene que en las resoluciones que fueron favorables se aplicó el art. 82 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta –*actualmente derogado por el Código Tributario*– que trataba especialmente sobre las devoluciones de sumas entregadas a cuenta del impuesto que en cualquier concepto excedieran del monto que correspondía de conformidad a la ley; no habiéndose aplicado el art. 48 en esos casos y con relación al plazo para solicitarla.

c) Entonces, de la prueba aportada en este proceso y relacionada en los párrafos precedentes, **se colige** que el Subdirector General de Impuestos Internos, en el acto reclamado (fs. 16) se limitó a citar el art. 48 de la ley tributaria con base en la cual denegó la devolución al demandante, *pero no expuso los motivos o razones por los cuales es aplicable tal normativa al caso concreto, y por qué no se aplicó en los casos que resolvió de forma favorable con antelación, es decir, no argumentó el cambio de criterio en cuanto a la aplicación de la ley.*

Advierte este Tribunal, que la resolución impugnada debió contener el razonamiento del cambio de criterio o si existía alguna razón que hiciera diferente el caso subjúdice a los precedentes citados por el demandante de este amparo, pues al examinar éstos se infiere que se trata de casos idénticos al del señor Eserski Álvarez. En ese sentido, y como ya se expuso, es deber de la Administración razonar sus resoluciones, sobre todo, cuando considere debe apartarse del precedente administrativo, y ello implique un tratamiento desigual a los contribuyentes.

En conclusión, *en el presente caso la falta de razonamiento en la resolución pronunciada por el Subdirector General de Impuestos Internos, contra la que se reclama en este proceso, por aplicar un criterio diferente al de los precedentes administrativos ya*

*relacionados, en cuanto al plazo para solicitar la devolución, constituye una clara violación de la igualdad en la aplicación de la norma legal y al derecho a la seguridad jurídica; por ello, es procedente amparar al señor Juan Carlos Ernesto Eserki Álvarez.*

IV. Determinada la violación constitucional en la actuación de la autoridad demandada, corresponde examinar lo relativo al efecto restitutorio de la sentencia estimatoria (1), así como lo concerniente a la responsabilidad de aquélla (2).

1. Al respecto, es necesario aclarar que cuando este Tribunal reconoce en su sentencia la existencia de la violación constitucional alegada, la consecuencia natural y lógica es la de reparar el daño causado, restaurando las cosas al estado en que se encontraban antes de la ejecución del acto violatorio de derechos, y restableciendo al perjudicado en el pleno uso y goce de sus derechos violados. Por ello, el artículo 35 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, en sus primeras líneas, señala el efecto normal y principal de la sentencia estimatoria: *el efecto restitutorio*.

Ahora bien, este efecto restitutorio debe entenderse en forma amplia, es decir, atendiendo a la doble finalidad del amparo: en primer lugar, el restablecimiento del orden constitucional violado; y, en segundo lugar, la reparación del daño causado.

En ese sentido, en el caso sub júdice, al amparar al demandante contra providencia de la autoridad contra la cual reclama, la restitución del derecho se traduce en dejar sin efecto la resolución dictada por el Subdirector General de Impuestos Internos, a las ocho horas y quince minutos del diez de julio de dos mil uno, mediante la que declara sin lugar la devolución solicitada por el demandante de este amparo por no haber hecho la petición dentro del plazo que establecía el inciso segundo del art. 48 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, *y así deberá consignarse en el fallo*.

Es preciso aclarar, que la presente sentencia de ninguna manera supone que la Administración Tributaria esté impedida para denegar la devolución si así lo considera conveniente; es decir, al estar facultada por ley para tal efecto, es plenamente legítima su actuación, pero siempre que exponga las razones de hecho y de derecho en que se basa para resolver diferente en casos que tengan un precedente favorable. Por lo tanto, el efecto restitutorio no implica que esta Sala establezca que debe existir una resolución favorable para el demandante, sino exclusivamente invalidar la resolución impugnada por los motivos señalados en los respectivos considerandos.

2. Habiéndose establecido el efecto restitutorio, corresponde examinar lo relativo a la responsabilidad de la autoridad demandada.

Al respecto, el artículo 245 de la Constitución establece: "*Los funcionarios públicos responderán personalmente y el Estado subsidiariamente, por los daños materiales o morales que causaren a consecuencia de la violación a los derechos consagrados en esta Constitución.*" Sin embargo, la responsabilidad directa que cabe al funcionario que ha emitido o ejecutado el acto violatorio de las disposiciones constitucionales, no puede



considerarse una responsabilidad objetiva, es decir, no puede atender única y exclusivamente al daño producido, prescindiendo en absoluto de la conducta del funcionario. El examen de la responsabilidad directa del funcionario debe apreciarse a partir de ciertos aspectos fácticos, como son: la extralimitación o cumplimiento irregular de las atribuciones, negligencia inexcusable, ausencia de potestad legal, malicia, previsibilidad del daño, anormalidad del perjuicio, o cualquier otro.

*En el presente caso*, la violación constitucional de los derechos de seguridad jurídica y a la igualdad en la aplicación de la ley se debe al incumplimiento por parte de la autoridad demandada de uno de los principios esenciales que rige la actividad administrativa del Estado, que es la prohibición a la arbitrariedad, que conlleva el deber de la Administración Pública a dar las razones para resolver en forma diferente en casos idénticos, sobre todo cuando con ellas se modifica la situación jurídica del administrado o, como en este caso, se aparta de su precedente.

En virtud de lo anterior, la parte actora del presente proceso, si desea hacer uso de lo previsto en el art. 245 Cn., tendrá que dirigirse directamente contra el responsable de la violación y subsidiariamente contra el Estado.

**POR TANTO:** A nombre de la República, con base en las razones expuestas, y en aplicación de los artículos 32, 33, 34 y 35 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, 2 y 3 de la Constitución, esta Sala **FALLA:** (a) *Declárase que ha lugar el amparo solicitado por el señor Juan Carlos Ernesto Eserski Álvarez, por violación al derecho de igualdad en la aplicación de la ley y, en consecuencia, al derecho de seguridad jurídica;* (b) *Vuelvan las cosas al estado en que se encontraban antes del acto reclamado, en el sentido de dejar sin efecto la resolución emitida por el Subdirector General de Impuestos Internos a las ocho horas y quince minutos del día diez de julio de dos mil uno, mediante la cual declaró sin lugar la devolución de Impuesto Sobre la Renta supuestamente pagado en exceso respecto a los ejercicios impositivos de mil novecientos noventa y cinco, y mil novecientos noventa y seis, por no haber razonado el cambio del criterio sustentado en los casos idénticos resueltos previamente, aplicando disposiciones legales diferentes;* (c) *De conformidad al art. 245 Cn., queda expedito el derecho de la parte actora de iniciar un proceso civil de indemnización por daños morales y materiales directamente contra la autoridad demandada y subsidiariamente contra el Estado; y,* (d) *Notifíquese.* ---V. de AVILÉS---J. E. TENORIO---J. ENRIQUE ACOSTA---M. CLARÁ---PRONUNCIADO POR LOS SEÑORES MAGISTRADOS QUE LO SUSCRIBEN---S. RIVAS DE AVENDAÑO---RUBRICADAS.