

Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Antiguo Cuscatlán, a las diez horas del día seis de septiembre de mil novecientos noventa y nueve.

El presente proceso constitucional ha sido promovido por la ciudadana María Eugenia Chacón Giamattei, ahora de Peñate, a fin que esta Sala declare inconstitucional el Art. 7, letra B, N° 6, letra ch, de la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la ciudad de San Marcos, departamento de San Salvador, emitida por el Concejo Municipal de dicha ciudad mediante Decreto N° 1, de quince de febrero de mil novecientos noventa y tres, publicado en el Diario Oficial número 20, tomo 326, correspondiente al treinta de enero de mil novecientos noventa y cinco.

Han intervenido en el presente proceso, además de la peticionaria, el Concejo Municipal de San Marcos y el Fiscal General de la República.

Analizados los argumentos, y considerando:

I. En el trámite del proceso, los intervenientes expusieron respectivamente lo siguiente:

1. Básicamente, la ciudadana Chacón Giamattei fundamentó su petición en los siguientes motivos:

Que teniendo en cuenta los presupuestos ideológico-político y axiológico del sistema constitucional salvadoreño -la democracia y la dignidad de la persona humana, respectivamente-, cabe afirmar que en el sistema tributario salvadoreño también están presentes "las ideas liberales y democráticas sobre las cuales está concebido y sustentado nuestro sistema constitucional".

En consecuencia, el sistema tributario de un país -continuó- debe ser fiel y concreta expresión del sistema constitucional, al grado que aquél debe necesariamente responder a la idea de limitación del poder -incluido, claro está, el poder tributario- que no es sino manifestación constituida del poder constituyente, depositario de la soberanía. Por ello es que el poder de tributación y sus concretas manifestaciones -los tributos-, son necesariamente limitados, tanto por el objeto como por los fines; pues, por un lado, no todo acontecimiento o evento puede ser hecho imponible y, por otro, todos los tributos deben mostrar "ese hilo conductor que, sin atenuantes, refleje que éstos efectivamente obran como medios para los fines constitucionales, y no para los propósitos del funcionario de turno".

Sostuvo además que, para la comprensión de los tributos, debe partirse de un presupuesto esencial, cual es que no pueden las autoridades públicas, al establecer o aplicar tributos, incurrir en irrazonabilidades o en excesos que supongan una enervación de los derechos constitucionales de los particulares. Por eso, desde la perspectiva constitucional, el examen de control del ámbito de la tributación y sus concretas manifestaciones -sean impuestos, tasas o contribuciones especiales-, debe abordarse, de modo concomitante, desde una doble óptica: primera, los tributos han de tener su origen "en la ley como expresión de la voluntad

soberana"; y segunda, el contexto de la tributación debe ser orientado por una concepción objetiva, razonable, capaz de ser objeto de constatación por la lógica de lo razonable, tanto jurídica como económica.

En ese sentido -aseveró-, es dable afirmar que en nuestro sistema jurídico, el derecho constitucional tributario cumple, en lo que ataña a la creación de tributos, una triple función: en primer lugar, delimita la estructura del poder tributario, mediante la indicación del órgano u órganos titulares del poder de radicación tributaria; en segundo lugar, fija las condiciones de ejercicio del poder tributario, en nuestro caso para consignar que es la ley, en sentido formal, la fuente de la tributación y que sólo por excepción cabe hacer extensiva esa posibilidad a la ley en sentido material; y, en tercer lugar, dispone los principios del poder tributario, esto es, acoge y proclama los principios que han de orientar tanto al sistema tributario, en cuanto totalidad, como a cada tributo en particular.

Ese carácter trípode del derecho constitucional tributario debe comprenderse -acotó- a partir de una noción presente en cada una de sus funciones: el poder tributario no es omnímodo, sino que necesariamente es limitado, es decir, sujeto a control. Dicha limitación se expresa esencialmente, en el Estado Constitucional de Derecho, a partir de dos ámbitos, uno formal y otro material; por el primero se hace referencia a que la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales -que constituye el principio de legalidad o principio de reserva de ley-; y por el segundo, a que los tributos deben fundarse en una objetiva capacidad contributiva. Aspectos que, de acuerdo a nuestro texto constitucional, aparecen expresamente consagrados -según la demandante- en el Art. 106 inc. 5º Cn. -que dispone la prohibición de la confiscación-; el Art. 131 ord. 6º Cn. -que consagra tanto el principio de reserva de ley en materia tributaria, como el principio de equidad tributaria o capacidad contributiva-; y el Art. 204 ord. 1º Cn. -que señala los límites a la potestad tributaria de los municipios-.

Así -dijo-, el ámbito formal de la limitación constitucional al poder tributario está determinado por los Arts. 131 ord. 6º y 204 ord. 1º Cn., pues en ambos se define la estructura y condiciones de ejercicio del poder tributario, por entidades previamente contempladas y por normas legales; y el ámbito material o de contenido de dicha limitación, por los Arts. 106 inc. 5º y 131 ord. 6º Cn., pues disponen dos reglas sobre el contenido de los tributos: la primera, que su base o su quantum no puede ser tal que suponga una confiscación de los bienes de las personas; la segunda, que su estructura debe ser equitativa, responder a una real capacidad contributiva.

Estas limitaciones constitucionales -continuó- se expresan a través de una serie de principios que, según Fernando Pérez Royo, hacen referencia al "reparto de la carga tributaria (principios de capacidad económica, de generalidad, de igualdad, de progresividad, de no confiscación), junto a los principios de justicia material del gasto público y, finalmente, a la norma básica sobre la producción normativa en materia tributaria (principio de legalidad tributaria)".

A efectos de su demanda de inconstitucionalidad -dijo-, interesa referirse a dos aspectos: al principio de legalidad tributaria, pues en el presente caso se ha creado un impuesto a través de una ordenanza municipal, "lo que supone una transgresión constitucional de tipo

competencial", y al principio de capacidad económica, el cual se analiza de modo concomitante con el principio de no confiscación, pues el legislador municipal ha seleccionado como hecho imponible un evento que de ninguna manera refleja capacidad contributiva, por lo que el pago del tributo viene a significar una privación ilegítima de la propiedad.

Con base en lo anterior, pasó a exponer los dos motivos de inconstitucionalidad sobre los cuales solicita un pronunciamiento de fondo por este tribunal: el consistente en el vicio de incompetencia de la autoridad productora de la disposición impugnada, y el consistente en la negación del principio de capacidad contributiva.

#### A. Inconstitucionalidad competencial: transgresión a la Constitución por incompetencia de la autoridad productora de la disposición impugnada.

Sobre este motivo señaló que, al decretarse el Art. 7, letra B -Servicios de Oficina-, N° 6 - Derechos por el Uso del Suelo y el Subsuelo-, letra ch) de la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la ciudad de San Marcos, departamento de San Salvador, se violó el Art. 131 ord. 6° Cn., en cuanto se infringió el principio de legalidad tributaria o principio de reserva tributaria. Suponiendo éste último, al referirse a los tributos, que éstos sólo pueden ser adoptados mediante una ley, es decir, que para la imposición de los tributos se requiere de una ley formal, lo cual implica que no puede existir tributo sin ley previa que lo establezca, principio que es recogido en la máxima *nullum tributum sine lege*, el cual, según la peticionaria, se encuentra regulado en el Art. 231 inc. 1° Cn., el cual expresa: "No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público".

Y es que, de acuerdo a lo que expone en su demanda, es necesario que exista una ley para la imposición de tributos, ya que por mandato constitucional -Art. 131 ord. 6°-, corresponde a la Asamblea Legislativa decretar impuestos, tasas y demás contribuciones, sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos. Por tanto, la reserva de ley implica la habilitación del Órgano Legislativo para llevar a cabo la creación tributaria, y la exigencia que la ley contenga los elementos esenciales del tributo, como son: el hecho imponible, los sujetos y la base imponible.

Basada en la premisa anterior y siguiendo a Héctor Villegas, la peticionaria señaló que "los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines", y que "la caracterización jurídica del tributo en sí mismo es independiente de sus especies (impuestos, tasas y contribuciones especiales); sin embargo, es importante establecer los elementos comunes a todas las especies, así como sus notas específicas que lo diferencian de otros ingresos públicos".

En ese sentido distinguió, apoyándose en lo dicho por Valdés Costa, entre impuesto y tasa, diciendo que "impuesto es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativos al obligado", de lo cual concluyó que el impuesto tiene por base la actividad administrativa, persiguiendo fines de interés general, y

los ciudadanos se encuentran obligados, en virtud de los lazos de solidaridad que los une, a contribuir a la consecución de sus fines, bajo formas de prestación pecuniarias.

En cambio, la tasa -dijo-, "es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente"; el hecho generador de la tasa "se integra con una actividad que el Estado cumple, la cual se encuentra vinculada con el obligado al pago", de tal forma que es dable afirmar "que la actuación estatal vinculante es el elemento caracterizador más importante para determinar si se está frente a un impuesto o realmente ante una tasa".

Bajo ese orden de ideas, afirmó que el impuesto difiere de la tasa en que: "(1) el impuesto se justifica por la prestación de servicios acumulativos, a diferencia de la tasa que tiene por objeto servicios determinados y commensurables; (2) el impuesto se distribuye de acuerdo con la riqueza que posee cada habitante, en tanto que el criterio de aplicación de la tasa lo da la amortización del gasto originado; (3) el impuesto es una contribución general, mientras que la tasa es una forma de contribución especial; (4) la esencia del impuesto, lo que diferencia de otras cargas creadas por el gobierno, es, por lo general, la ausencia de una relación directa entre el pagador de facto del impuesto y la autoridad que lo percibe, en tanto que en la tasa esa situación simplemente no ocurre; (5) el impuesto es una contribución general pagada por servicios indivisibles respecto del contribuyente, en cambio la tasa se refiere a un servicio determinado y, por tanto divisible; (6) el monto del impuesto se fija con relación al valor de la cosa gravada o la riqueza poseída por el contribuyente, es decir, a su capacidad contributiva; y en la tasa, dicho monto es proporcionado al costo del servicio o de la ventaja; (7) en la tasa se produce la traslación o la percusión, y en el impuesto no se produce; y (8) la tasa de servicio público difiere del precio del servicio según el régimen jurídico de éste, si el servicio se presta en virtud de monopolio de derecho o si el servicio se presta en concurrencia, y en el impuesto no se da lo anterior". A lo cual agregó que "la característica detonante de las tasas es la relación con el sujeto de la obligación con determinada actividad estatal, la cual supone una ventaja o beneficio individual, debiendo guardar, por cualquier circunstancia, esa relación que lo vincula jurídicamente con el servicio público instituido".

En este punto trajo a cuenta lo prescrito por el Art. 7, letra B, N° 6, letra ch) de la ordenanza en cuestión, cuyo texto señala: "Se establecen las siguientes Tasas por servicios que la Municipalidad de San Marcos presta en esta ciudad de la manera que se detalla a continuación: (...) B. Servicios de Oficina (...) N° 6. Derechos por el uso del suelo y el subsuelo: (...) ch) para mantener torres metálicas, postes de concreto, de madera o similares, en la jurisdicción, destinados al tendido eléctrico y telefónico, así como también las cajas de distribución de las líneas telefónicas, cada una al mes C 100.00".

Tal disposición, dijo, evidencia la violación constitucional, pues la tasa se impone por la sola instalación de postes dentro de la jurisdicción, no importando si el particular recibe o no ventaja alguna o beneficio, ya que la obligación se tasa sin importar si se utiliza suelo de uso público o si el tendido no es para prestar servicio dentro de la jurisdicción del Municipio de San Marcos.

Sostuvo entonces que es notorio e incuestionable que el municipio de San Marcos ha utilizado en forma errónea y preponderante en la esfera de su competencia, la tasa que ahora se impugna como contraria a la Constitución, con la única finalidad de cumplir con ella una parte de sus erogaciones; en otras palabras, le ha otorgado al impuesto la categoría de tasa en forma arbitraria. Y es que -insistió-, a su entender en el presente caso no existe la prestación característica de la tasa de parte del Municipio, ya que el hecho generador no lo constituye el servicio en sí, sino todo lo contrario, el hecho gravoso es el de instalar postes dentro de la jurisdicción del municipio de San Marcos, obviando de esa forma, el requisito esencial de la tasa: la contraprestación de un servicio, puesto que la sola instalación no significa que existirá un servicio telefónico.

Finalmente, dijo que, al no existir una contraprestación entre el individuo y el servicio que a éste le presta la Alcaldía Municipal de San Marcos, no existe a favor del particular la obtención de determinada ventaja o beneficio, y ante la ausencia de dicha contraprestación se está frente un impuesto; y, al tratarse de tal tipo de tributo, debió ser aprobado por la Asamblea Legislativa, y no a través de una ordenanza municipal, por lo que dicha disposición municipal es inconstitucional

En consecuencia, sobre este punto concluyó que existe contravención al principio de reserva de ley en materia tributaria por el Art. 7, letra B, N° 6, letra ch) de la mencionada ordenanza, pues la tasa decretada por el municipio de San Marcos constituye un verdadero impuesto, y por tanto, debió ser fijado por la Asamblea Legislativa y no a través de una ordenanza municipal; con lo cual, se ha violado los Arts. 131 ord. 6° y 204 ord. 6° Cn.

**B. Inconstitucionalidad material: transgresión a la Constitución por negación del principio de capacidad contributiva.**

En cuanto a este motivo, la demandante sostuvo que la disposición impugnada es violatoria de los Arts. 106 inc. 5° y 131 ord. 6 Cn., en cuanto infringe tanto la prohibición constitucional de la confiscación como la obligación de establecer tributos -incluidos los municipales- en forma equitativa, en coherencia con la capacidad contributiva del particular.

Mantuvo que la capacidad contributiva o capacidad económica, como principio constitucional del sistema tributario, está estrechamente concatenado con el principio de no confiscación, pues en cuanto el primero hace referencia a la regulación de la participación o contribución a los gastos públicos, el segundo -técnicamente propio de la regulación del derecho de propiedad-, hace referencia al límite material de esa contribución.

De ese modo, los Arts. 106 inc. 5° y 131 ord. 6° Cn. contienen el denominado principio de capacidad contributiva o capacidad económica, pues al disponer el primero que la confiscación está prohibida en cualquier concepto, ello implica que la tributación no puede, por vía indirecta, hacer ilusoria tal prohibición; y al señalar el segundo que los tributos deben decretarse en relación equitativa, ello supone que el establecimiento de éstos debe hacerse en atención a la capacidad contributiva del particular, que responda a reales manifestaciones de capacidad económica, y no de modo arbitrario o antojadizo.

Además dijo que el concepto de capacidad contributiva, en cuanto límite material al contenido de la norma tributaria, hace referencia -citando a José Luis Pérez de Ayala- a la "aptitud económica del sujeto para soportar o ser destinatario" del tributo; aclarando que el concepto capacidad contributiva se utiliza en su sentido jurídico, no su sentido económico. La capacidad contributiva, como presupuesto sine qua non de cualquier tributo en nuestro sistema, cumple con tres funciones: la primera, de fundamento de la imposición o de la tributación; la segunda, de límite para el legislador tributario en el desarrollo de su poder; y la tercera, de programa u orientación al legislador en cuanto al ejercicio del poder tributario.

No obstante esas tres funciones, hizo hincapié únicamente en la segunda, pues -acotó-, desde una perspectiva subjetiva, el citado principio de capacidad contributiva o capacidad económica no es sino un instrumento para garantizar la vigencia de los derechos consagrados en la normativa constitucional, para evitar que éstos sean enervados por el poder tributario; es decir, se trata de un mecanismo para impedir que a través de la potestad tributaria se recurra a la confiscación, que no es otra cosa que la privación ilegítima del derecho de propiedad, o el obstáculo insalvable para el ejercicio de la libertad económica.

Es por ello que el principio de capacidad contributiva, concatenado con el principio de no confiscación, persiguen que la norma tributaria tome aspectos de la riqueza de los contribuyentes para la creación y determinación de los tributos, pero sin destruir su base creadora. Y es que -afirmó-, la tributación debe circunscribirse a la real posibilidad de constituir un mecanismo de disminución patrimonial de la capacidad económica, pero sin destruirla, y sin que ésta pierda la posibilidad de persistir generando la riqueza que es materia de la tributación.

A partir de lo expuesto, la demandante derivó de la noción de capacidad contributiva dos aspectos, así: "en primer lugar, no pueden seleccionarse como hechos imponibles o bases imponibles, circunstancias o situaciones que no sean abstracta y objetivamente idóneas para reflejar capacidad contributiva"; y segundo, "en ningún caso el tributo o el conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se está atentando contra el derecho de propiedad, pues en tal situación no significa sino una confiscación de la propiedad".

Al primero de estos aspectos relacionó el hecho que la potestad de crear tributos no es ilimitada y, por lo tanto, debe sustentarse sobre una base objetiva y razonable; es decir, el legislador está constitucionalmente obligado a disponer como hecho o base imponible un dato de la realidad que objetiva y abstractamente revele capacidad económica. También el que, si bien el legislador -en este caso el municipal- goza de un poder de amplio margen para seleccionar los hechos que estime como relevantes de capacidad de pago, esa libertad de elección necesariamente debe ceñirse a los parámetros constitucionales y, en consecuencia, el hecho seleccionado debe ser objetivamente idóneo para reflejar dicha capacidad contributiva.

Basado en lo anterior, afirmó que la disposición impugnada viola el principio constitucional de capacidad contributiva, pues dicho artículo grava "mantener torres metálicas, postes de concreto, de madera o similares, en la jurisdicción, destinados al tendido eléctrico y

telefónico, así como también las cajas de distribución de las líneas telefónicas", imponiendo el tributo de cien colones al mes por cada torre, poste o caja de distribución; acto que - según la demandante- resulta inconstitucional, pues no puede entenderse que la mera colocación de una torre o un poste para el tendido telefónico, o la simple colocación de una caja de distribución de líneas, sea muestra o evidencia de capacidad contributiva, con lo que se confirma que se trata de un impuesto y no de una tasa; además, el tributo se impone mensualmente y por cada bien, sin importar si se está utilizando suelo de uso público o si el tendido no es para prestar servicio en la jurisdicción del municipio.

Por lo anterior, la ciudadana Chacón Giannmattei concluyó pidiendo a esta Sala que pronuncie sentencia definitiva declarando inconstitucional el Art. 7, letra B, N° 6, letra ch), de la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la ciudad de San Marcos, departamento de San Salvador.

2. El Concejo Municipal de la ciudad de San Marcos, al rendir el informe prescrito en el Art. 7 Pr. Cn., manifestó lo siguiente:

A. Legalidad constitucional de la disposición impugnada.

Sobre este punto, dijo que la potestad de legislar dada al Municipio se encuentra establecida en el Art. 30 núm. 4 del Código Municipal (CM), cuando señala: "Son facultades del Concejo: (...) 4. Emitir ordenanzas, reglamentos y acuerdos para normar el gobierno y la administración municipal"; potestad que se reafirma en el Art. 7 de la Ley General Tributaria Municipal (LGTM), cuando dice: "Compete a la Asamblea Legislativa crear, modificar o derogar Impuestos Municipales, a propuesta de los Concejos Municipales, mediante la emisión del decreto legislativo correspondiente. --- Es competencia de los Concejos Municipales crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales, mediante la emisión de la ordenanza, todo en virtud de la facultad consagrada en la Constitución de la República, Artículo 204 numeral primero y de conformidad a esta Ley".

Sobre el particular, replicó a la demandante diciendo que en ningún momento el Concejo Municipal ha irrumpido ni retomado funciones que no le competen, pues ha legislado conforme a la ley y bajo principios de equidad, determinándose claramente en la disposición objeto de control de constitucionalidad el alcance de la disposición, los sujetos a quienes se dirige y los hechos generadores del tributo -en este caso tasa-, tal como lo indica el Art. 2 de la LGTM, el cual prescribe que al decir que "las leyes y ordenanzas que establezcan tributos municipales, determinarán en su contenido: el hecho generador del tributo; los sujetos activo y pasivo; la cuantía del tributo o forma de establecerla; las deducciones, las obligaciones de los sujetos activo, pasivo y de los terceros; las infracciones y sanciones correspondientes; los recursos que deban concederse conforme esta Ley General; así como las exenciones que pudieran otorgarse respecto a los impuestos. --- Dichas leyes y ordenanzas deberán fundamentarse en la capacidad económica de los contribuyentes y en los principios de generalidad, igualdad, equitativa distribución de la carga tributaria y de no confiscación"; aspectos que -afirmó- se han cumplido en la emisión de la disposición que se pretende sea declarada inconstitucional.

Por otra parte -recalcó-, en el presente caso se trata de una tasa y no de un impuesto municipal, ya que, como señala Guillermo Cabanellas "tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización por la administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo"; mientras que los impuestos son "la participación económica que legalmente toma la sociedad en los fines del Estado, constituye un derecho que este último tiene, junto a su recíproco deber de atender los servicios públicos y la necesidad de medios materiales para su realización". Lo cual también se reflejaría en la LGTM, la cual, en su Art. 5, define como tasas "los tributos que se generan en ocasión de los servicios públicos de naturaleza administrativa o jurídica prestados por los Municipios", y, en su Art. 4, define como impuestos municipales "los tributos exigidos por los Municipios, sin contraprestación alguna individualizada".

Y es que -continuó-, para la demandante se trata de un impuesto porque no existe una contraprestación de parte del municipio, lo cual no es cierto, ya que efectivamente existe una contraprestación de parte del municipio de San Marcos, en el sentido que "ocupamos el dominio público de los bienes públicos -valga la redundancia- para la realización de un servicio público, es decir, llevar a cabo la viabilización de un servicio público"; ello porque, al instalar los postes viabilizadores de servicios públicos en un bien nacional, se le presta servicio al mismo de manera directa. A lo cual agregó que, de acuerdo al Art. 571 del Código Civil (CC), "se llaman bienes nacionales aquellos cuyo dominio pertenece a la Nación toda. --- Si además su uso pertenece a todos los habitantes de la Nación, como el de calles, plazas, puentes y caminos, el mar adyacente y sus playas, se llaman bienes nacionales de uso público o bienes públicos. --- Los bienes nacionales cuyo uso no pertenece generalmente a los habitantes, se llaman bienes del Estado o bienes fiscales", y de tales bienes -concluyó- "el Municipio es quien responde".

En consecuencia, el Concejo Municipal de la ciudad de San Marcos concluyó que la contraprestación que define el tributo impugnado como tasa, consiste en "el servicio de la ocupación del espacio del bien nacional, así como también el brindarle mediante esa autorización de la instalación del poste, el alumbrado público para la población misma"; en otras palabras, "se autoriza ocupar bienes nacionales", "se ocupan" tales postes "para llevarle el alumbrado público a la población", y "se beneficia directamente a la sociedad o persona -generalmente persona jurídica- que presta el servicio con autorización estatal", pues "cobra el servicio por el alumbrado público en su caso, y en el caso de las cajas telefónicas cobra el servicio prestado, y si ellos obtienen una rentabilidad, es de justicia que además se le pague a la municipalidad por el servicio de utilización de la vía pública que le presta, sea ésta de calle o de camino".

Basado en lo expuesto, concluyó en relación a este punto que el tributo establecido en el Art. 7, letra B, N° 6, letra ch, de la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la ciudad de San Marcos, no es inconstitucional, pues al no tratarse de un impuesto sino de una tasa, no se ha violado el principio de legalidad o reserva de ley; es decir, dicha norma se encuentra enmarcada dentro del principio de legalidad constitucional y del derecho positivo, pues se ha emitido sin irrumpir ámbitos de competencia que no sean propios del Municipio de San Marcos.

## B. Concordancia entre la disposición impugnada y el principio de equidad tributaria.

En este aspecto afirmó que la ordenanza ha tomado en cuenta la población hacia la cual se dirigen las disposiciones dictadas, y aún más, se ha tomado en cuenta precisamente la capacidad de contribución de los sujetos responsables del pago y la prestación del servicio, con lo cual se respeta el principio de equidad contributiva.

Por ello dijo no estar de acuerdo con lo afirmado por la demandante, porque la disposición en cuestión "fue publicada en el año de mil novecientos noventa y cinco, y en aquella época, el legislador municipal tomo en consideración una serie de situaciones, pero las circunstancias han cambiado desde entonces. Hoy existen sociedades mercantiles dedicadas a la explotación de los servicios de alumbrado público y telefónico, antes solo existían compañías estatales (ANTEL, CAESS), las cuales pagaban la tasa que se había publicado, y de todos es sabido que no era para beneficio de terceros sino del Estado mismo; incluso, hoy que esta en manos de inversión extranjera, se quiere evadir esta tasa, este pago por servicio que el Municipio presta, teniendo incluso problemas de cobro y no pago de las tasas por la instalación de los postes, que sabemos, es un indicativo de la rentabilidad que les produce esta instalación, pues en cada caja, en cada poste, en cada línea, va invirtiendo una ganancia muy jugosa hacia la sociedad que presta el servicio, y la tasa, pese a que la situación ha cambiado radicalmente, sigue manteniéndose y sosteniéndose con la tarifa establecida hace más de tres años, por lo que el principio de equidad tributaria, así como de capacidad de pago, lo tienen de sobra establecido y acogido en nuestra ordenanza, pues está dictada desde hace más de tres años y a la fecha no ha sido actualizada, por lo que los principios que aducen no tienen razón de mencionarse".

En consecuencia, sobre este punto concluyó afirmando que el municipio de San Marcos, al decretar la ordenanza que se controvierte, no ha violado el principio de equidad o capacidad contributiva de los particulares, por lo tanto la norma impugnada no es inconstitucional.

## C. Sujeción al control del poder público municipal.

Finalmente, en cuanto a este aspecto, dijo el Concejo Municipal de San Marcos que reconoce que su potestad de legislar se encuentra sometida a la Constitución y a la normativa secundaria, así como por la Corte Suprema de Justicia, "supeditado, en cuanto a limitantes, a nuestro ámbito territorial: municipio de San Marcos, limitándonos en cuanto a legislar solo tasas, que suponen una contraprestación de parte nuestra y, además, limitándonos a lo que la Constitución nos ordena".

Por lo anterior, concluyó diciendo que, habiendo desvirtuado los argumentos de la demandante, pide se tenga por constitucional la disposición impugnada y se archive el presente proceso.

3. Al contestar el traslado de ley, el Fiscal General de la República, Dr. Manuel Córdova Castellanos, sostuvo que lo primero a establecer es si en la ordenanza impugnada y en el cobro pretendido existe o no una contraprestación de parte del Municipio; para tal efecto - dijo -, es preciso diferenciar entre tasa e impuesto, así: "a) El Impuesto se justifica por la prestación de servicios acumulativos, a diferencia de la Tasa que tiene por objeto servicios

determinados commensurables; b) El Impuesto es una contribución general, la Tasa es una forma de contribución especial; c) El cobro que se pretende cobrar (sic) no habrá contraprestación por parte del Municipio, por lo que las torres o postes, etc., no serán colocados por el Municipio, sino por la empresa o particular interesado, por lo que dicho cobro se convierte en impuesto, lo que lo convierte en inconstitucional, por no haber sido aprobado por la Asamblea Legislativa, tal como lo establece el Art. 204 ord. 6° y 131 ord. 6 de la Constitución".

Además -dijo-, la ordenanza municipal impugnada es inconstitucional, porque establece el cobro mensual de una tasa sin ninguna contraprestación por parte del Municipio, lo que convierte a ese cobro o pago en impuesto, y siendo así, debió ser aprobado por la Asamblea Legislativa.

Por lo expresado, el Fiscal General de la República consideró que es procedente se declare la inconstitucionalidad del Art. 7, letra B, N° 6, letra ch, de la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la ciudad de San Marcos, departamento de San Salvador.

II. Dado que el Concejo Municipal de San Marcos considera que el tributo impugnado es una tasa, cuya contraprestación consiste en el servicio de permitir la ocupación de bienes nacionales, previo a decidir en la presente sentencia sobre la constitucionalidad de la norma impugnada, en relación con los motivos expuestos por la demandante, se hace necesario aquí determinar la significación de algunos conceptos capitales para efectos de dicha decisión: el concepto de dominio público (1); la delimitación de quién es el titular del uso del suelo y el subsuelo (2); la distinción entre bien nacional y bien municipal (3); y la delimitación de la potestad de disposición que tiene el municipio sobre los bienes públicos (4).

1. La concepción de dominio público presenta una construcción teórica no muy clara, en tanto que está fundada en exposiciones doctrinales y jurisprudenciales que tratan de delimitarlo a partir de dos perspectivas: desde una posición de derecho natural, en la que se argumenta que existen objetos que por naturaleza no pueden ser susceptibles de apropiación del hombre; y desde una segunda perspectiva -mayoritaria-, que sostiene que existe un dominio público establecido por determinación de la ley, es decir, que el mismo se da como resultado de obras públicas. En ese orden, Miguel S. Marienhoff considera en su Tratado de Derecho Administrativo que el dominio público es una masa o conjunto de bienes que se encuentran sometidos a un régimen jurídico especial de derecho público, es decir, constituye un conjunto de bienes de propiedad del Estado lato sensu, afectados por ley al uso directo o indirecto de los habitantes.

Son cuatro los elementos que doctrinariamente se dice configuran el dominio público: un elemento subjetivo, un elemento objetivo, un elemento teleológico y un elemento normativo o legal.

A. El elemento subjetivo es considerado como el más importante, pues para que un bien pueda ser considerado como parte del dominio público, se debe saber quién es el sujeto titular del mismo; evidentemente, los bienes del dominio público no son res nullius, en el

sentido que cualquier persona puede apropiarse de ellos, pues no habría razón para la existencia del dominio público; más bien, debe afirmarse que ningún particular puede ser titular del dominio público, pues este se ha otorgado exclusivamente al Estado lato sensu, es decir, el titular de los bienes dominiales es el Estado -comprendiendo en dicho concepto tanto al Estado en forma centralizada como los entes descentralizados, sea por el territorio, los Municipios, o por sus funciones, las instituciones autónomas-, en tanto que los bienes sobre los cuales recae parte o la totalidad de su actividad, formen parte de su patrimonio.

B. El elemento objetivo se refiere a que el dominio público constituye efectivamente un conjunto de bienes que puede ser determinado o indeterminado -pues la condición jurídica de esos bienes depende de la voluntad del legislador-, en tanto se trate de bienes naturales o, si tratándose de bienes denominados artificiales, les declare tal calidad; es por tal razón, que ese conjunto de bienes podrá variar, aumentando o disminuyendo.

Esta clase de bienes se caracteriza -asegura Arturo Valencia Zea en su obra Derecho Civil. Derechos Reales- porque sobre ellos no pueden realizarse transacciones comerciales, ni pueden ejercitarse actos de posesión -por lo cual no se pueden adquirir mediante prescripción-, mucho menos pueden recaer sobre ellos decisiones judiciales para excluirlos del mercado, pues ya lo están, ni tampoco para asegurar el pago de obligaciones, pues son inembargables.

En el caso salvadoreño, de lo prescrito en el Art. 571 CC, transscrito supra, se establece que, en principio, todos los bienes cuyo dominio es ejercido por la Nación toda -el Estado, se diría más técnicamente, entendido en forma centralizada o descentralizada-, se denominan bienes nacionales; pero estos además, pueden dividirse en bienes nacionales de uso público, si el uso de los mismos está permitido a los particulares; o bienes fiscales, si no lo está.

C. El elemento teleológico se refiere al destino dado a los bienes que conforman el dominio público; dicho elemento se entiende a partir del uso que se haga de los mencionados bienes. En ese sentido, por tratarse de bienes nacionales, su uso en principio es realizado por el Estado, en cuyo caso existe un uso público del bien que se utiliza con el sólo objeto de cumplir con una función pública; por otro lado, el uso público también puede ser ejercido por la colectividad, cuando de forma directa o indirecta obtiene del mismo una cierta utilidad -tal es el caso de las calles, puentes, etc-.

D. Finalmente existe un elemento normativo o legal; sobre el particular sostienen Alessandri y Somarriva en su Curso de Derecho Civil. Bienes y Derechos Reales, que "no hay bienes públicos por naturaleza, solamente la ley puede servir de fundamento para que un bien tenga el carácter dominical (...). Para determinar el concepto de dominio público se dice que los bienes deberán ser sometidos a un régimen de derecho público. Pero este sometimiento a un régimen de derecho público sólo puede resultar de una disposición de la autoridad competente", es decir, el ente público con competencias normativas que establece que dichos bienes son bienes nacionales.

2. En cuanto al derecho de uso del suelo y el subsuelo -como bienes nacionales que son-, según sostiene el citado Valencia Zea, en todos los Estados existe gran número de cosas o bienes que se encuentran dados directamente por la naturaleza, es decir, donde no ha

intervenido el trabajo humano. Sobre estos bienes se afirma la soberanía del Estado y un derecho de gestión para reglamentar su uso y explotación en beneficio de toda la colectividad; dentro de dichos bienes se encuentran el suelo y el subsuelo que constituyen los más importantes recursos naturales.

En ese sentido, manifiesta que sobre el suelo se tolera el derecho de propiedad particular, siempre que sea objeto de una explotación económica lícita; por ello, en algunos regímenes el suelo suele ser clasificado de acuerdo a los usos que de él se hagan, siendo clasificado, v. gr., como suelo agrícola, suelo destinado para usos urbanos o industriales, suelo destinado para el transporte -tales como carreteras, caminos, aeropuertos-, etc.

El subsuelo, por su parte, es el depositario de los recursos naturales que se traducen en minerales, hidrocarburos y otras sustancias; el propietario del suelo puede hacer uso del subsuelo en los menesteres atinentes a la agricultura y a la construcción de los cimientos para viviendas, edificios, etc., pero las sustancias minerales en general pertenecen al Estado como tal, es decir, el único propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables es el Estado.

### 3. Un tercer aspecto a tener en cuenta es la distinción entre los bienes nacionales y los bienes municipales.

Como ya se sostuvo anteriormente en el número 1 de este Considerando, el dominio público lo constituye un conjunto de bienes de propiedad del Estado entendido lato sensu, afectados por ley al uso directo o indirecto de los habitantes.

Sin embargo, es de aclarar que cuando el dominio público se ejerce por un Municipio, ha de distinguirse que en ese conjunto de bienes se incluyen los de su patrimonio, lo cual da lugar a la siguiente clasificación:: bienes nacionales, aquellos que, como lo señala el Art. 571 CC, pertenecen a la Nación toda -entre estos el suelo y el subsuelo-, y bienes municipales, los que forman parte directamente del patrimonio de un Municipio y por ende, éste dispone libremente de ellos hasta el punto de poder enajenarlos, tal como lo señala el Art. 62 CM, el cual prescribe que "los bienes de uso público del municipio son inalienables e imprescriptibles, salvo que el Concejo con el voto de las tres cuartas partes de sus miembros acordare desafectarlos"; situación que no puede efectuar con los denominados bienes nacionales, pues en estos casos corresponde a la Asamblea Legislativa desafectarlos, de conformidad al Art. 233 Cn.

### 4. Finalmente, y muy concatenado con el anterior punto, es preciso determinar la potestad de disposición que tiene el Municipio sobre los bienes nacionales y los bienes municipales.

Se ha dicho que sobre los bienes nacionales ejerce dominio la Nación toda -Art. 571 CC- no así sobre los bienes que conforman el patrimonio del municipio, es decir, bienes municipales, pues en este caso, quien dispone hasta el punto de poder enajenarlos es el Concejo Municipal -Art. 62 CM-. Sin embargo, en ambos casos -bienes nacionales o bienes municipales- existirá un uso público, el cual puede ser: por una parte, exclusivo del Estado como tal o del gobierno municipal para el solo efecto de realizar funciones públicas; por otra, un uso público de la colectividad, mediante el cual ésta resulte beneficiada directa e

inmediatamente, independientemente si para el uso del mismo se requiera de autorización previa del ente municipal o del Gobierno central.

Lo anterior, de ninguna manera puede considerarse que sea atentatorio de la autonomía municipal reconocida en el Art. 204 Cn., pues esta se extiende al sólo efecto de ser una autonomía administrativa, es decir, funcional, quedando excluida toda aquella concepción que entienda que el municipio es autónomo para disponer ilimitadamente de los bienes nacionales; pues, como ya se dijo, en estos casos, si bien puede autorizar su uso, no puede enajenarlos bajo ningún concepto, pues según la Ley Suprema -Art. 233- es la Asamblea Legislativa la única que puede desafectarlos.

De lo señalado, se concluye que la competencia del Municipio en relación a la disposición de los bienes municipales -de su patrimonio- es bastante amplia, en tanto que, siguiendo el proceso señalado en el Art. 62 CM puede disponer libremente de ellos; no así sobre los bienes nacionales, pues en este caso se limita a una simple autorización de uso -cuando esta competencia no esté atribuida a otra institución o por ley se haya establecido un uso general-, bajo condiciones que reflejen un apegado cumplimiento de los principios de proporcionalidad y razonabilidad o equidad; asimismo, dentro de su competencia está velar porque estos bienes no se vean afectados y procurar porque generen mejores beneficios a los habitantes de ese Municipio y a todos aquellas personas que, no siendo del mismo, puedan resultar beneficiadas directa e inmediatamente, como ocurriría, v. gr., con una carretera.

III. Establecidas las anteriores premisas, y pasando al análisis de fondo sobre los dos motivos de inconstitucionalidad alegados por la demandante, esta Sala hace las siguientes consideraciones:

1. Con relación al primer motivo, se ha pedido al tribunal que declare inconstitucional el Art. 7, letra B -Servicios de Oficina-, N° 6 -Derechos por el uso del suelo y el subsuelo-, letra ch) de la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la ciudad de San Marcos, departamento de San Salvador, por estimar que viola el principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria, pues -según la peticionaria- en dicha norma se establece un impuesto municipal, el cual, según los Arts. 131 ord. 6° y 204 ords. 1° y 6° Cn., debió ser decretado por la Asamblea Legislativa y no por el Concejo Municipal de San Marcos.

Advierte esta Sala que dicho motivo ha sido fundado por la peticionaria en violaciones de forma, pues asevera que la norma impugnada contiene un supuesto que debía haber sido emitido por un órgano distinto al que la emitió; es decir, hay incumplimiento de las formas exigidas por la Constitución para su válida producción.

En consecuencia, el examen de constitucionalidad ha de dirigirse primeramente a uno de los requisitos esenciales para la validez formal de las disposiciones jurídicas, cual es, la competencia del órgano emisor para producirla; y en segundo lugar, es necesario examinar el contenido de la disposición impugnada para determinar si el tributo que se impone en la Ordenanza del Concejo Municipal de San Marcos es una tasa -en cuyo caso la disposición es válida-, o si constituye un impuesto municipal -en cuyo caso la disposición no ha sido

emitida por el ente público competente-; sin que esto implique que el control de constitucionalidad en cuanto a este motivo se haya de realizar por vicio de contenido, ya que en este caso -como se afirmó en la Resolución de 14-V-97, Inc. 5-97- "la pretensión persigue que se invalide una disposición estimada incompatible con la Constitución, en virtud de contener un mandato que, considerado en abstracto, posee un sentido opuesto al mandato de la disposición constitucional propuesta como parámetro de control".

Y es que, un examen de constitucionalidad por vicios de contenido, necesariamente ha de referirse a la confrontación internORMATIVA planteada según la argumentación de quien demanda; sin embargo, para casos como el presente, el análisis "de contenido" se refiere a la disposición impugnada considerada en sí misma, examinando su contenido de manera intrínseca, y no visto en relación con la normativA constitucional. En ese sentido, es posible afirmar que, en el presente caso el examen de constitucionalidad debe referirse a la validez formal de la disposición que se pide controlar; es decir, en cuanto al motivo que nos ocupa, esta Sala se limitará al examen y decisión sobre la constitucionalidad formal del artículo 7, letra B, número 6, letra ch), de la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la ciudad de San Marcos, departamento de San Salvador.

De lo señalado en el párrafo que antecede, es claro que para decidir sobre la competencia del órgano emisor de la disposición impugnada -Concejo Municipal de San Marcos-, es necesario delimitar previamente si se trata de un impuesto municipal o una tasa municipal, pues, partiendo de la conclusión a la que se arriba, se concluirá si dicho Concejo Municipal es competente para emitir el referido tributo.

A. De acuerdo a lo manifestado por la demandante, el Art. 7, letra B, N° 6, letra ch), de la ordenanza señalada, es inconstitucional por carecer de validez formal, ya que en el fondo se trata de un verdadero impuesto, y no de una tasa, pues los postes destinados al tendido eléctrico y telefónico no reciben la prestación de ningún servicio por parte del Municipio de San Marcos; razón por la cual -sostuvo-, para la válida producción de tal disposición jurídica, debió cumplirse con el requisito prescrito en los Arts. 131 ord. 6° y 204 ord. 6° Cn., es decir, debió ser decretada por la Asamblea Legislativa y no por el Concejo Municipal de San Marcos.

Al respecto, ya en Sentencia de 10-XI-98, Inc. 9-95, esta Sala sostuvo: "puede reconocerse con Pérez de Ayala -según explica en su Derecho Tributario- tres elementos conformadores del tributo: la realidad económica o social susceptible de convertirse en objeto del tributo, y que desempeña una función de fundamentación extra-positiva de éste; la formulación normativa del supuesto de hecho que, al realizarse, genera la obligación de pagar el tributo; y, finalmente, la realización fáctica del supuesto por un sujeto que a partir de tal realización queda obligado a pagar el tributo". Se sostuvo además -siguiendo la teoría de Pérez Royo, tal como la expone en su Derecho Financiero y Tributario, que "el elemento diferencial de las categorías tributarias se ha establecido a partir de un concepto jurídico fundamental, como es la estructura del hecho imponible".

En ese orden de ideas, de acuerdo a las definiciones que dan los Arts. 4 y 5 de la LGTM, son impuestos municipales los tributos que exigen los municipios "sin ninguna

contraprestación individualizada", mientras que las tasas son los tributos que "se generan en ocasión de los servicios públicos prestados por los municipios".

Miguel Ángel Ekmekdjian, en su Tratado de Derecho Constitucional, manifiesta que "los tributos pueden ser clasificados de numerosas formas. Siguiendo una teoría tripartita -que ha servido de base al modelo del Código Tributario para América Latina OEA-BID-, pueden ser: impuestos, tasas y contribuciones. Por ello, en el impuesto, el pago exigido al contribuyente no tiene como contrapartida un derecho a una contraprestación fiscal concreta y diferenciada, imputada a él en su específico carácter de tal. Por otro lado, en la tasa, el pago del contribuyente se efectúa a cambio de una contraprestación diferenciada a cargo del Estado, que beneficia individualmente a aquél en su carácter de tal; esta prestación está referida a un servicio público. Y, finalmente, en la contribución, la prestación a cargo del contribuyente también tiene como contrapartida un beneficio, pero éste se adquiere, indirectamente, por una actividad estatal no dirigida individualmente al contribuyente".

De tales definiciones, se advierte que el criterio esencial para la diferenciación entre impuesto municipal y tasa municipal, es la existencia o no de una actividad del municipio referida inmediata y directamente al sujeto pasivo de la obligación tributaria; actividad que se presenta imprescindiblemente en el caso de las tasas, y que el Art. 4 de la LGTM llama "contraprestación". Sin embargo -siguiendo el precedente jurisprudencial citado-, es de aclarar que tal concepto no debe entenderse de la misma forma que ocurre en materia de contratos sinalagmáticos -pues la tasa comparte la naturaleza de los otros tributos, en el sentido de ser obligaciones ex lege- sino, como la vinculación del hecho imponible a la actividad del municipio, consistente en la prestación de un servicio público -de carácter administrativo o jurídico- que es el presupuesto para el nacimiento de la obligación del contribuyente de pagar la tasa.

En el presente caso, el Municipio de San Marcos, en ejercicio de la potestad tributaria limitada a la imposición de tasas, por medio de su Concejo Municipal, ha establecido como hecho generador para el nacimiento de la obligación de pagar la tasa, el servicio de oficina consistente en permitir el uso del suelo y el subsuelo para mantener torres metálicas, postes de concreto, de madera o similares en dicha jurisdicción, destinados al tendido eléctrico y telefónico, así como también las cajas de distribución de las líneas telefónicas; con lo cual el tributo se adecua formalmente a la caracterización que antes se ha hecho de la tasa. No es un tributo sobre la torre metálica o poste del tendido eléctrico, sino por el uso del suelo o subsuelo.

De lo expuesto, se concluye que, por tratarse de un tributo vinculado a una actividad directa e inmediata que se individualiza en quien desea hacer uso del suelo y el subsuelo para mantener torres metálicas, postes de concreto, de madera o similares en la "jurisdicción" -más bien circunscripción territorial-, es una tasa municipal pues se vincula la obligación tributaria a un servicio que otorga el Municipio de San Marcos.

B. En relación a la competencia del Municipio, es necesario decir que el Estado -ya sea en su forma centralizada o descentralizada, sea por sus funciones o por el territorio, como es el caso de los Municipios-, se encuentra facultado constitucionalmente para imponer tributos

de forma unilateral a las personas que están sujetas a su jurisdicción. Tal potestad tributaria -continúa señalando Ekmekdjian-, "es un atributo de la soberanía y tiene sus límites en la propia Constitución. Tales límites han sido afirmados por la doctrina y la jurisprudencia como principios esenciales del derecho tributario. En otras palabras, todo tributo, para ser constitucionalmente válido, debe respetar escrupulosamente estos principios. Por ello, el legislador cuando decide la creación de un tributo debe armonizar necesariamente los fines fiscales o extrafiscales que se persiguen con él, con los axiomas, principios y teoremas constitucionales".

En el caso salvadoreño, el Art. 204 ord. 1º Cn. dispone: "La autonomía del Municipio comprende: 1º Crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una ley general establezca". Además, el Art. 4 núm. 23 CM señala: "Compete a los municipios: 23. La regulación del uso de calles, aceras, parques y otros sitios públicos, municipales y locales"; y, según el Art. 130 LGTM, "Estarán afectos al pago de las tasas, los servicios públicos (...) que representen uso de bienes municipales". En ese sentido, es competente el Concejo Municipal de San Marcos, departamento de San Salvador, para emitir la tasa municipal que se ha impugnado.

En consecuencia, puede afirmarse que el Art. 7, letra B (Servicios de Oficina), N° 6 (Derechos por el uso del suelo y el subsuelo), letra ch) de la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la ciudad de San Marcos, al establecer que para mantener torres metálicas, postes de concreto, de madera o similares, en la jurisdicción de ese municipio, destinados al tendido eléctrico y telefónico, así como las cajas de distribución de las líneas telefónicas, se deberá pagar cierta cantidad de dinero, no viola los Arts. 131 ord. 6º y 204 ords. 1º y 6º, ambos de la Constitución, y así deberá declararse en la presente sentencia.

2. También ha sostenido la peticionaria que, para la imposición del tributo impugnado, no se ha tenido en cuenta la capacidad contributiva del particular, con lo cual se vulneran los Arts. 106 inc. 5º y 131 ord. 6º Cn.

Sobre este punto en particular, es de recordar la cita del profesor Ekmekdjian, en lo relativo a que los tributos son una manifestación de la soberanía del Estado y que tiene sus límites en la propia Constitución; es decir, todo tributo para ser constitucionalmente válido, debe respetar escrupulosamente los principios que la misma Constitución establece. Para tal efecto, dicho autor señala algunos límites constitucionales, de entre los que sobresalen: el principio de legalidad tributaria o fiscal, el de igualdad fiscal, el de proporcionalidad del tributo, el de realidad económica o capacidad contributiva, el de razonabilidad o equidad fiscal, etc.

Puede advertirse entonces que existen límites formales y límites materiales a la potestad tributaria; entre los primeros se encuentra el principio de legalidad tributaria o fiscal, mientras que en los segundos están los principios de igualdad fiscal, proporcionalidad, razonabilidad o equidad fiscal y el de capacidad contributiva. Y siendo que el motivo alegado por la ciudadana Chacón Giammattei se encuentra estrechamente relacionado a límites materiales, corresponde referirse a ellos de la siguiente forma:

A. Principio de igualdad fiscal, el cual -como sostiene Ekmekdjian- no implica identidad aritmética del monto del tributo para todos los contribuyentes. Por el contrario, "igualdad fiscal significa que se debe dar a las personas mismo trato en las mismas condiciones. En otras palabras, no se puede aplicar una suma igual a personas con distinta capacidad económica, ya que el tributo, que sería leve para uno, podría ser excesivamente oneroso para otro".

B. Muy estrechamente relacionado con el anterior, se señala el principio de proporcionalidad tributaria, referido concretamente a la riqueza gravada; en virtud del cual, cada contribuyente debe pagar en proporción a su capacidad contributiva y el tributo debe ser proporcionado a ella. Vinculado con el mismo -más bien es una variante de él-, es el principio de progresividad, según la cual la alícuota o porcentaje del impuesto se va elevando a medida que se aumenta el capital imponible.

El principio de proporcionalidad -sostiene Ernesto Pedraz Penalva en su Constitución, Jurisdicción y Proceso-, "exige que en las intervenciones del Estado en la esfera privada, defendida por los derechos fundamentales, los medios soberanos utilizados se mantengan en proporción adecuada a los fines perseguidos (...). La proporcionalidad de una regulación o acto ha de establecerse, pues, con referencia al objeto de tutela y ordenación intentado en cada supuesto, con referencia al derecho fundamental que resulte o pudiere resultar lesionado".

Es de aclarar sobre tal principio -tal como lo advierte Nicolas González-Cuellar Serrano en su obra Proporcionalidad y Derechos Fundamentales en el Proceso Penal-, que la delimitación de dicho principio no es fácil, en tanto que debe distinguirse previamente entre conceptos jurídicos indeterminados y discrecionalidad. Por una parte, "la proporcionalidad es un concepto jurídico indeterminado que, en principio, no atribuye discrecionalidad al órgano que debe observarla, sino que le obliga a encontrar una única solución justa, aunque al mismo tiempo, en la concreción del concepto según las circunstancias particulares del caso, haya de otorgarse a los órganos un cierto margen de apreciación. Por otro lado, el ejercicio de potestades discretionales no conduce a una absoluta libertad de actuación de los órganos (...) pues en el Estado de Derecho ha ido cobrando fuerza la idea de que la discrecionalidad posee ciertos elementos reglados que restringen la libertad del órgano actuante, revisables por la jurisdicción, entre los que se encuentra la proporcionalidad del medio para la consecución del fin".

Sostiene además dicho autor, que la discrecionalidad permite a la administración escoger entre un determinado número de alternativas igualmente válidas y la autoriza para efectuar la elección bajo criterios de conveniencia u oportunidad, los cuales quedan confiados a su juicio. Por el contrario, en los conceptos jurídicos indeterminados no existe libertad de elección alguna, "sino que obliga únicamente a efectuar la subsunción de unas circunstancias reales a una categoría legal configurada, no obstante su imprecisión de límites, con la intención de acotar un supuesto concreto". Y es que, un concepto jurídico indeterminado, presenta tres zonas diferenciadas: la primera, el núcleo del concepto o zona de certeza positiva; la segunda, una zona de incertidumbre, situado entre una zona de certeza positiva y negativa; y la tercera, una zona de certeza negativa. De estas, sólo las

zonas de certeza son seguras en cuanto a la admisión o exclusión del concepto; si su ubicación es en una zona de incertidumbre, esta basado en una duda.

En ese sentido, esta Sala en Sentencia de 14-II-97, Inc. 15-96 y otras acumuladas, señaló como elementos del principio de proporcionalidad los siguientes: la idoneidad de los medios empleados -en el sentido que la duración e intensidad de los mismos deben ser los exigidos por la finalidad que se pretende alcanzar-; la necesidad de tales medios -en el sentido que se debe elegir la medida menos lesiva para los derechos fundamentales, es decir, la que permita alcanzar la finalidad perseguida con el menor sacrificio de los derechos e intereses del afectado-; y la ponderación de intereses, a fin de determinar la existencia de una relación razonable o proporcionada de la medida con la importancia del bien jurídico que se persigue proteger. Se sostuvo además que el principio de proporcionalidad no se reduce al ámbito de la aplicación de la ley -lo cual corresponde el Órgano Judicial-, sino que parte desde la formulación de la norma, función que -en virtud del principio de legalidad- le corresponde al Órgano Legislativo o a cualquier ente con competencia normativa.

C. Un tercer principio es el denominado de capacidad económica o capacidad contributiva, que significa que los "tributos deben gravar la verdadera naturaleza de los hechos imponibles, con prescindencia de las formas o modalidades que hayan querido darles los contribuyentes".

Sobre este límite, se afirma que es correcto en tanto sirva para "desvelar el velo" de una realidad encubierta bajo formas falsas. Pero que no se debe de llevar a extremos arbitrarios, so pretexto de combatir simulaciones, v. gr. estableciendo presunciones legales iuris et de jure respecto a la naturaleza jurídica de ciertos actos. Y es que, este principio debe apreciarse no sólo en beneficio del fisco, sino también del contribuyente, pues existen situaciones en las cuales los contribuyentes se ven acosados administrativa o judicialmente por los organismos recaudadores, en virtud de situaciones tributarias formales que no son demostrativas de la realidad económica, con lo cual, el fisco o quien haga sus veces, vulnera dicho principio.

D. Sobre el principio de razonabilidad o equidad fiscal, Ekmekdian sostiene que no basta que los tributos sean creados por ley, que sean generales, proporcionalmente iguales y uniformes. Es necesario además, que el resultado concreto del gravamen sea justo y razonable, es decir, que no imponga una carga tal al contribuyente, que le impida o dificulte seriamente mantener su patrimonio o beneficiarse con él o con el fruto de su trabajo. Es por ello que se consideran inconstitucionales aquellos tributos que gravan determinados bienes con total prescindencia de la capacidad de producir frutos civiles que ellos tengan.

En la Constitución Salvadoreña aparece dicho principio expresamente en el Art. 131 ord 6°, al señalar que corresponde a la Asamblea Legislativa "decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa". Aun y cuando aparece referido expresamente a la Asamblea Legislativa, ello no supone que un Municipio esté excluido de tal mandato constitucional, pues el mismo configura un límite material de toda actividad tributaria. Y es que, si bien el constituyente se refirió a la Asamblea, el legislador en el Art. 130 incs. 2° y 3° de la LGTM, estableció que: "Para la

fijación de las tarifas por tasas, los Municipios deberán tomar en cuenta los costos de suministro del servicio, el beneficio que presta a los usuarios y la realidad socio-económica de la población. - Los Municipios podrán incorporar en la fijación de las tasas por servicios, tarifas diferenciadas, las cuales no podrán exceder del 50% adicional al costo del servicio prestado o administrado, y cuyo producto se destinará al mejoramiento y ampliación de dichos servicios", aspectos que en el fondo no son más que una verdadera concreción de los elementos esenciales del principio de razonabilidad o equidad fiscal.

E. Es de mencionar, además, que el principio de razonabilidad o equidad fiscal está íntimamente relacionado con el tema de que los tributos no deben ser causa de confiscación, pues hay casos en los que puede considerarse efectivamente que un tributo es confiscatorio, es decir, absorbe de forma desproporcionada una parte sustancial de la renta o capital gravado del contribuyente.

Sobre el tema de la confiscación ha sostenido este tribunal en Sentencia de 15-VI-99, Amp. 21-95 -siguiendo las ideas que Miguel S. Marienhoff- que la noción generalizada de confiscación implica "el apoderamiento de todos los bienes de una persona, que pasan a poder del Estado" apoderamiento que se realiza sin compensación o indemnización alguna para el dueño de los bienes. Por lo cual, la nota propia de ese concepto de confiscación sería del comprender a todos los bienes de una persona, y el acto que sólo comprenda bienes determinados no será confiscación, sino alguna otra figura jurídica. v. gr., decomiso. Es decir, confiscación sería el apoderamiento, por el Estado, de todos los bienes de una persona, sin compensación alguna a favor de ésta, apoderamiento realizado a título de supuesta sanción al comportamiento o conducta del titular de los bienes confiscados, pero que en realidad se realiza a título de represalia o venganza.

El mismo Marienhoff afirma que hay dos tipos de confiscación: el expreso, que se concreta en la confiscación penal propiamente dicha, y la confiscación de hecho o indirecta, que deriva de normas sean civiles, administrativas o fiscales irrespetuosas del derecho de propiedad establecido en la Constitución. Así, una ley o disposición civil, administrativa o fiscal, puede resultar confiscatoria si al establecer una sanción pecuniaria o al exigir el pago de un tributo, lo hace en forma opresiva, fijando al respecto un monto cuyo porcentaje excede de determinado límite razonable o absorba todo o gran parte del capital o renta de quien resulte obligado a semejante pago o contribución; por lo cual la norma punitiva que no guardase relación con el hecho o conducta reprimido y con las circunstancias del caso, sería irrazonable, derivando de ahí su posible inconstitucionalidad.

En ese mismo orden de ideas, Héctor B. Villegas, en su obra *Finanzas y Derecho Financiero*, señala: "los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta. La dificultad surge para determinar concretamente qué debe entenderse por 'parte sustancial', y cabe decir que no existe respuesta a ello en términos absolutos. La razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económicos sociales de cada impuesto". Es decir, que el concepto clásico e inicial de la confiscación se ha visto modificado en cuanto que ésta ya no se caracteriza por afectar todos los bienes de una persona sino que se considera que la misma puede recaer únicamente sobre ciertos bienes que representan una parte sustancial del capital o renta del afectado.

De lo expuesto, puede decirse que la confiscación se caracteriza por las siguientes notas: (a) se aplica como sanción al comportamiento o conducta del titular de los bienes confiscados, pero que en realidad se realiza a título de represalia o venganza de tipo político; (b) es el apoderamiento de todos los bienes de una persona o de una parte sustancial de su capital o renta; (c) no constituye una limitación a la propiedad pues carece de juricidad al estar prohibida por la Constitución; y (d) no apareja indemnización o resarcimiento.

En el caso en estudio, a través de la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la ciudad de San Marcos, departamento de San Salvador, el Concejo Municipal de dicho lugar ha impuesto una tasa municipal de cien colones mensuales por cada torre metálica, postes de concreto, de madera o similares destinados al tendido eléctrico o telefónico, así como también de las cajas de distribución de las líneas telefónicas instaladas en dicha jurisdicción.

IV. En la presente sentencia se ha establecido, por una parte, que dicho tributo efectivamente es una tasa municipal, en tanto que existe una contraprestación de parte del municipio, cual es el uso de suelo de uso público para instalar dichos objetos; por otra, que siendo una tasa, compete al Municipio emitirla, de conformidad al Art. 204 ord. 1º Cn. Sin embargo, teniendo como base el informe rendido por el Concejo Municipal de San Marcos, mediante el cual ha justificado la constitucionalidad de la norma impugnada en la relativo a que cumplió con el denominado principio de equidad y de capacidad contributiva, y con el objeto de establecer si dicha tasa es un tributo que efectivamente cumple con los principios de proporcionalidad, razonabilidad o equidad fiscal y de capacidad económica o del contribuyente, se hacen las siguientes consideraciones:

1. La autoridad emisora, al justificar que se trata de una tasa municipal en la que se han tenido en cuenta los mencionados principios, señaló textualmente: "al instalar los postes viabilizadores de servicios públicos en un bien nacional, se le presta servicio al mismo de manera directa (...); los postes de alumbrado publico, tienen un doble significado: por un lado, se beneficia a la población directamente, pues es la Alcaldía Municipal la provee de las lamparas necesarias para este fin, y por otro lado, la sociedad suministrante de tal servicio, cobra el servicio a los habitantes del Municipio y además a la Alcaldía Municipal, sin dejar de lado, que sin ellos -los postes- no podrían llevar el servicio a cada casa y, lógicamente, no podrían cobrar las jugosas y sustanciosas cuotas de energía eléctrica o telefónica; por lo mismo, se le cobra esta prestación al sujeto activo, es decir, quien los instala, que asimismo se beneficia en triplicado con esa instalación. Es decir, que la instalación de postes en la vía publica supone una contraprestación que debe cubrir la Alcaldía Municipal: llevar alumbrado publico al municipio, por ejemplo, ocupando lógicamente bienes nacionales" (resaltado de este tribunal).

Dijo además que "es competencia directa de los Concejos Municipales aprobar las tasas a cobrarse en el Municipio por los servicios prestados, incluidos el Estado, en virtud que son los Municipios quienes en particular, viabilizan, sustentan y aúnan a un desarrollo local que, al final de cuentas, redunda en el desarrollo y beneficio de la nación toda, pues es necesario recordar que los Municipios, así como la familia, son la piedra angular de una nación, puesto que son los Municipios en conjunto quienes desarrollan y coordinan las actividades de una nación, por lo que, para este fin, se creó, entre otras ordenanzas, la

Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la ciudad de San Marcos, departamento de San Salvador, la cual contiene en su artículo siete numeral 6 literal ch, lo siguiente: Para mantener torres metálicas, postes de concreto, de madera o similares en la jurisdicción destinados al tendido eléctrico y telefónico, así como también las cajas de distribución las líneas telefónicas, cada una al mes ¢ 100.00; esto para efectos de realizar un cobro justo, equitativo y con miras a un mejoramiento y aprovechamiento de los recursos con los que se cuenta en el Municipio, incluyendo las calles y vías públicas, a efecto que sirvan de instrumentos monetarios que fortalezcan el fondo municipal, que es el pilar fundamental monetario de las obras que se realicen en el Municipio y, como vemos, sin distingos de ninguna clase, tal como lo establece el considerando II de dicha ordenanza, que literalmente dice: 'Que es necesario que las tasas que se establezcan cubran los costos para lograr que los servicios que presta la municipalidad de San Marcos, sean eficientes'.

Reafirmando también por la LGTM, en su Considerando I: 'Que es necesario fortalecer la autonomía municipal consagrada en la Constitución de la República, mediante la dotación a los Municipios de aquellos instrumentos jurídicos que les aseguren una mayor independencia administrativa y financiera; además, de permitirles el autofinanciamiento de los servicios y obras de beneficio socio-económico para la población residente en los mismos'. Y, finalmente, en su artículo uno inciso final, establece: 'Esta ley, por su carácter especial prevalecerá en materia tributaria sobre el Código Municipal y otros ordenamientos legales', sin perjuicio que el Art. 205 de la Constitución de la República establece: 'Ninguna ley ni autoridad podrá eximir ni dispensar el pago de las tasas y contribuciones municipales"'.

2. Considera este tribunal que tal argumento esgrimido para justificar el establecimiento de un hecho imponible no alcanza a justificar el cumplimiento a los límites materiales impuestos a la potestad tributaria, bajo los principios de proporcionalidad, equidad y capacidad económica del contribuyente, pues no es suficiente para establecer el tributo y su monto, basarse en meros argumentos, como el que, quien presta un servicio de telefonía o de electricidad obtiene "jugosas ganancias", o que el establecimiento de los referidas estructuras, son suficientes para tener por establecida la capacidad económica de un contribuyente.

En tal sentido, el tributo que se impone sin tener en cuenta la proporción del mismo en relación a la capacidad económica del contribuyente, es injusto e irrazonable, es decir, contrario al principio de equidad fiscal, puesto que, no basta tener un fin lícito -ayudar al desarrollo del Municipio-, para el establecimiento de un tributo, si con éste se absorbe de forma desproporcionada una parte sustancial de lo que es la renta del contribuyente.

En el presente caso, la imposición de una tasa municipal de cien colones mensuales por el establecimiento de cada torre metálica, postes de concreto, de madera o similares destinados al tendido eléctrico o telefónico, así como también de las cajas de distribución de las líneas telefónicas instaladas en la jurisdicción de San Marcos, departamento de San Salvador, es desproporcionada e irrazonable o no equitativa, por lo que se convierte en un tributo confiscatorio, contrario a los Arts. 106 inc. 5° y 131 ord. 6° Cn.; debiéndose declarar así en la presente sentencia..

Por tanto:

Con base en las razones expuestas, disposiciones constitucionales citadas y artículos 9, 10 y 11 de la Ley de Procedimientos constitucionales, en nombre de la República de El Salvador esta Sala Falla:

1. Declárase que el Art. 7, letra B -Servicios de Oficina-, N° 6 -Derechos por el uso del suelo y el subsuelo-, letra ch) de la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la ciudad de San Marcos, departamento de San Salvador, publicada en el Diario Oficial N° 20, Tomo 326, correspondiente al treinta de enero de mil novecientos noventa y cinco, no contraviene los artículos 131 ord. 6° y 204 ords. 1° y 6° Cn., en tanto que, el tributo establecido en dicho artículo es una tasa municipal y no un impuesto municipal.
2. Declárase de un modo general y obligatorio que el Art. 7, letra B -Servicios de Oficina-, N° 6 -Derechos por el uso del suelo y el subsuelo-, letra ch) de la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la ciudad de San Marcos, departamento de San Salvador, es inconstitucional pues contraviene los Arts. 106 inc. 5° y 131 ord. 6° Cn., en tanto que contiene una tasa municipal de cien colones mensuales, cuyo hecho imponible es el mantener torres metálicas, postes de concreto, de madera o similares, en la circunscripción territorial de la ciudad de San Marcos, destinados al tendido eléctrico o telefónico, así como también las cajas de distribución de las líneas telefónicas; sin que la autoridad emisora haya justificado constitucionalmente a este tribunal que, para el establecimiento de dicho monto, cumplió con los principios de proporcionalidad y razonabilidad o equidad fiscal; al no haber justificado tales circunstancias, la tasa municipal se convirtiéndose en un tributo confiscatorio.
3. Publíquese esta sentencia en el Diario Oficial dentro de los quince días siguientes a esta fecha, debiendo remitirse copia de la misma al Director de dicho órgano oficial.
4. Notifíquese la presente sentencia a la demandante, al Concejo Municipal de San Marcos, departamento de San Salvador y al Fiscal General de la República.---TENORIO--- HERNANDEZ VALIENTE---MARIO SOLANO---O. BAÑOS---PRONUNCIADO POR LOS SEÑORES MAGISTRADOS QUE LO SUSCRIBEN---J ALBERT ORTIZ--- RUBRICADAS.

VOTO EN CONTRA DEL MAGISTRADO, DOCTOR JOSE ENRIQUE ARGUMEDO:  
No suscribo la anterior resolución, por consiguiente:

El modelo de Código Tributario para América Latina, elaborado por el programa conjunto de Tributación OEA-BID, clasifica los tributos en Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales. No es cierto como señala Ekmekdjian y cita la resolución, que se clasifican en Impuestos, Tasas y Contribuciones. Parecería sin importancia decir "Contribuciones" y "Contribuciones Especiales", pero no lo es, puesto que lo primero es sinónimo de tributo , es lo genérico; y lo segundo, es una parte del todo. Confundir el todo con la parte no es lo correcto y provoca en la práctica muchas dificultades. Los autores modernos de Derecho Tributario, y no Constitucionalistas como Ekmekdjian son Especiales", son claros en referirse al término correcto de "Contribuciones Espaciales", para mencionar uno de esos autores está Julian Fonrouge, miembro de la Comisión redactora de Modelo de Código

Tributario. En nuestro país la Ley General Tributaria Municipal utiliza correctamente el concepto de Contribución Especial, y los diversos proyectos de Código Tributario, también lo hacen.

El Derecho Tributario distingue entre Deudores por cuenta propia o Contribuyentes, y Deudores por cuenta ajena o responsables. Ambos pueden ser sujetos pasivos de la obligación tributaria; de manera de manera que cuando se trata de diferenciar entre impuesto y tasa, no debemos referirnos o no a una actividad referida al sujeto pasivo de la obligación, sino al sujeto del tributo o del impuesto en su caso. Son distintos conceptos los de sujeto pasivo, aunque puedan coincidir en ciertos casos en una misma persona.

Un tributo puede tener fines exclusivamente fiscales, por ello no siempre el legislador al crear un tributo debe armonizar los fines fiscales con los extrafiscales, porque estos últimos pueden no existir.

Dice la resolución que "los tributos son una manifestación de la soberanía del Estado". Por eso prefería usar el término "poder tributario", como lo usan la mayoría de autores, que el de "potestad tributaria" que ocupa la sentencia.

Lo municipal no es fiscal, para hablar del principio de "igualdad fiscal". Podría decirse "igualdad tributaria". Además no existe en La Constitución salvadoreña un principio específico a lo tributario, sino la igualdad en general del Art. 3.

El principio de igualdad tributaria desemboca en el de capacidad contributiva, y ésta como dice Jarach "no es una medida objetiva de riqueza, sino una valoración política de riqueza. Es una valoración que hace el legislador". Surge la pregunta, ¿Puede el juzgador controlar esa valoración política de capacidad económica? ¿Porque la tarifa es 10 % y no 8%? . ¿Por qué de C10.000 en adelante y no de C15. 000? Esto para referirme a casos hipotéticos-

No existe en nuestra Constitución el principio de proporcionalidad tributaria, sí el de equidad en base al Art. 131 N.6 . Si la doctrina trata de la proporcionalidad tributaria, no está referida concretamente a la riqueza gravada como dice la resolución, pues si a sí fuera nos quedaríamos nada más con Impuestos al capital, excluyendo impuestos al consumo por ejemplo.

No acepto que el principio de capacidad económica significa que "los tributos deben gravar la verdadera naturaleza de los hechos imponibles, con prescindencia de las formas o un método especial de interpretación de la ley tributaria, que es el omiso de las fórmulas jurídicas utilizadas por los sujetos, para adecuarse a la realidad económica del acto. Busca la "intentio facti" y no la "intentio iuris" como dicen los autores, Lo dicho antes es cierto, pero eso no es el principio de capacidad económica, sino el de interpretación económica del hecho generador.

Por último, lo principal: estimo que no sé esta en capacidad -por lo menos yo, no lo estoy- de afirmar "que el tributo establecido absorba de forma desproporcionada una parte sustancial de lo que es la renta del contribuyente" . tendría que haberse fijado en el proceso, cual es la renta obligado al tributo . Establecer lo anterior en un proceso de

inconstitucionalidad es difícil, no por decir imposible, pues por la generalidad de una ley tributaria, tendría que conocerse la renta de cada uno de los sujetos. Si pudiera hacerse si se tratara de un porcentaje de la renta, pero no en este caso, que es una tarifa fija. Sin conocerse el ingreso de los afectados, ni el pago mensual de la tarifa, es caprichoso señalar que se viola la equidad. No se ha establecido de manera alguna que se absorba desproporcionadamente con la tasa, una parte sustancial de la renta del contribuyente. ---E. ARGUMEDO ---PROVEÍDO POR EL SEÑOR MAGISTRADO QUE LO SUSCRIBE J ALBERT ORTIZ ---RUBRICADAS.

IS002398.99