

Inconstitucionalidad

Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. San Salvador, a las once horas con cincuenta minutos del día diecinueve de marzo de dos mil catorce.

El presente proceso fue promovido por la ciudadana Patricia Margarita Orantes Guerra para que se declare la inconstitucionalidad de los arts. 1, 4, 5, 6 y 7 de la *Ley de impuesto específico a las llamadas telefónicas provenientes del exterior que terminan en El Salvador*, emitida mediante el Decreto Legislativo n° 651, de 12-VI-2008, publicado en el Diario Oficial n° 131, tomo 380, de 14-VII-2008 (LIELTEPETES, en lo sucesivo), por los vicios de contenido consistentes en supuesta vulneración de los arts. 1 inc. 1°, 2 inc. 1°, 102, 103, 106 y 131 ord. 6° Cn.

Las disposiciones impugnadas han sido reformadas por el Decreto Legislativo n° 691, de 24-VII-2008, publicado en el Diario Oficial n° 139, tomo 380, de 24-VII-2008, y prescriben:

“Art. 1.- La presente Ley tiene por objeto el establecimiento de un Impuesto Específico al tráfico telefónico proveniente del exterior y terminado en El Salvador, a través de cualquier persona natural o jurídica o cualquier agrupación de personas que estén autorizadas como operadores concesionarios del servicio público de telefonía, bajo cualquier tecnología existente o que surja en el futuro, incluyendo las llamadas de cobro revertido salientes de El Salvador.

Art. 4. Son sujetos pasivos obligados al pago del Impuesto específico establecido en la presente Ley, las personas naturales o jurídicas o cualquier agrupación de personas que estén autorizadas como operadores concesionarios del servicio público de telefonía que presten el servicio de terminación de llamadas procedentes del exterior; incluyéndose además las que presten servicios de llamadas de cobro revertido salientes de El Salvador. (--) En los casos en que la prestación del servicio de terminación de llamadas provenientes del exterior se realice a través de dos o más operadores de servicios de acceso o de servicios intermedios, el sujeto pasivo responsable del pago del impuesto total causado será el operador de servicios que inicialmente gestiona la llamada. (--) En los casos en que la prestación del servicio de terminación de llamadas de cobro revertido salientes de El Salvador se realice a través de dos o más operadores de servicios de acceso o de servicios intermedios, el sujeto pasivo responsable del pago del impuesto total causado será el operador de servicios intermedios que gestiona la llamada hacia el exterior. (--) Para los efectos de este Decreto, no les será aplicable las disposiciones del mismo, a las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras establecidas en El Salvador que se dediquen a la prestación de servicios internacionales de Centro Internacional de Llamadas, conocidos en el comercio internacional como call center, entendiéndose como aquellos servicios que utiliza una persona natural o jurídica para proveer a la población en general diversos servicios a través de una recepcionista/operador, usando como medio de acceso la red pública de telefonía nacional y cuya finalidad no sea la prestación de cualquier servicio con fines comerciales que involucre tráfico telefónico o re-originación de llamadas y que utilice dicho Centro para completar la comunicación en redes nacionales o extranjeras.

Art. 5. Constituye hecho generador del impuesto específico, el tiempo expresado en minutos del total del tráfico de las llamadas telefónicas entrantes provenientes del exterior que terminen en El Salvador, incluyendo las de cobro revertido, con independencia de la ubicación geográfica de los puertos a través de los cuales se hayan cursado, determinadas y verificables a través del Registro de Detalles de Llamadas Crudo o CDR crudo. (--) Para los efectos de la presente disposición, se entenderá por llamada telefónica entrante proveniente del exterior que termina en El Salvador, aquella en la cual el abonado que origina dicha llamada se encuentra fuera del territorio nacional y el abonado receptor de la misma se encuentra dentro del territorio de El Salvador. En el caso de llamadas de cobro revertido, el abonado que origina la llamada se encuentra dentro del territorio nacional y el abonado receptor se encuentra fuera del territorio de El Salvador, siendo facturada la misma directa o indirectamente al receptor. En ambos casos se aplicará independiente de la tecnología existente o que surja en el futuro. (--) Para los efectos de la presente disposición, se entenderá

por Registro de Detalles de Llamadas Crudo o CDR crudo, el registro de datos que contiene información sobre los detalles de las llamadas telefónicas que mantiene la condición de no haber sufrido ningún tipo de alteración, ocultación, omisión, manipulación o cualquier modificación. Estos registros usualmente se encuentran almacenados en cualquier medio electrónico, óptico o magnético, los cuales pueden ser extraídos desde cualquier centro de conmutación o sistemas equivalentes con función de tasación que procesen tráfico telefónico. Por lo general, el almacenamiento se hace utilizando formatos: Binario, Hexadecimal, ASCII y Texto, entre otros.

Art. 6. El impuesto se entiende causado para las llamadas telefónicas entrantes provenientes del exterior que terminan en El Salvador, en el momento en que se envía la señal de respuesta por parte del operador ubicado dentro del territorio salvadoreño y finaliza en el momento en que este último envía o recibe del operador ubicado en el extranjero la señal de liberación del circuito. (--) Para el caso de llamadas de cobro revertido salientes de El Salvador, el impuesto se entiende causado en el momento que se genere la señal de respuesta y finaliza en el momento en que se envía y recibe la señal de liberación del circuito.

Art. 7. Se establece un impuesto específico de cuatro centavos de dólar de los Estados Unidos de América (\$ 0.04) por minuto, al tráfico telefónico proveniente del exterior que termine en El Salvador y al tráfico telefónico de cobro revertido saliente a cobrar en el extranjero, en el período tributario correspondiente. (--) Para efecto de calcular la base imponible al tráfico telefónico en el período tributario correspondiente, se tomará como base la sumatoria de la duración en segundos de todas las llamadas telefónicas sujetas al impuesto convertida a minutos causadas durante el período tributario correspondiente.”

Han intervenido en el proceso, además de la demandante, la Asamblea Legislativa y el Fiscal General de la República.

I. 1. Los argumentos que la demandante expuso para fundamentar su pretensión de inconstitucionalidad pueden resumirse de la siguiente manera:

A modo introductorio expuso que el *hecho generador* del impuesto regulado en las disposiciones impugnadas es el minuto o fracción de minuto de las llamadas telefónicas provenientes del exterior que terminan en El Salvador. Además, que el *quantum* de dicho impuesto es de \$0.04 por minuto o fracción de minuto por llamada.

A. Vulneración del “derecho a la tributación equitativa” (art. 131 ord. 6° Cn.).

La demandante sentó como premisa que existe una vinculación clara entre el principio de capacidad contributiva y el establecimiento del hecho generador. Por ello consideró que el primero resulta vulnerado cuando se establecen como hechos generadores situaciones inexpressivas de capacidad económica.

Al referirse a las disposiciones impugnadas explicó que se establece un impuesto específico sobre una actividad que -por sí sola y desde un plano fáctico- no acredita la existencia de capacidad contributiva, ya que se grava en forma directa el *tiempo* que ocupa la prestación del servicio, no las utilidades que eventualmente se generen por la actividad económica. Subrayó que el mero transcurso del tiempo no constituye expresión de capacidad económica de ninguna clase.

Asimismo, argumentó que el art. 7 de la LIELTEPETES fija como *base imponible* los minutos que acumula el tráfico teléfono internacional entrante, y no se toma en consideración que por la actividad de terminación de tráfico internacional de llamadas no implica necesariamente que quien presta ese servicio percibe ingresos.

En su opinión, la actividad económica afectada es la mera prestación del servicio de terminación de llamadas internacionales entrantes, no la ganancia que se genera por la misma.

Aunado a lo anterior, reconoció que, según esta Sala, el Legislador goza de un amplio margen para seleccionar los hechos que estima reveladores de capacidad de pago, pero acotó que esa libertad no es ilimitada, ya que su ejercicio debe ceñirse a los parámetros constitucionales. Por ello, por un lado, el evento seleccionado como hecho generador debe ser objetivamente idóneo para reflejar capacidad contributiva, y por otro lado, la selección de la base imponible y la determinación del *quantum* deben responder a criterios objetivos y razonables.

Insistió en que el Legislador debe realizar un juicio de objetividad y de estimación que, atendiendo a las circunstancias y características reales del hecho y circunstancias que pretende gravar, refleje efectivamente capacidad contributiva.

Posteriormente, comentó que el contribuyente es el sujeto en quien el Legislador originalmente pensó en relación con la capacidad contributiva para cancelar un determinado impuesto. No obstante, el art. 4 de la LIELTEPETES determina como sujetos pasivos a las personas naturales o jurídicas o cualquier agrupación de personas -autorizadas como operadores concesionarios del servicio público de telefonía- que presten el servicio de terminación de llamadas procedentes del exterior, prescindiendo de su capacidad contributiva.

En este motivo de inconstitucionalidad concluyó que las disposiciones impugnadas (que establecen, respectivamente, el impuesto como tal, los sujetos pasivos, el hecho generador y el momento en que se causa), vulneran el derecho a la tributación equitativa consagrado en el art. 131 ord. 6° Cn., por prescindir de la capacidad contributiva.

B. Vulneración del “derecho a la no confiscación” (art. 106 Cn.).

Sobre este punto la demandante afirmó que existe una confiscación al gravarse el mero transcurso del tiempo (actividad que no constituye expresión de capacidad económica de ninguna clase). También estimó que el hecho de cobrar por una actividad que no necesariamente supone ingresos para el operador de la red de destino resulta claramente confiscatorio.

A lo anterior añadió que el impuesto cuestionado grava la totalidad del tiempo que consume la prestación del servicio de terminación de llamadas internacionales, sin tomar en cuenta los gastos en que el contribuyente incurre para la prestación del servicio. Además, cuestionó que el *quantum* del impuesto específico al tráfico internacional entrante es excesivo.

Luego sostuvo que, mediante la promulgación del impuesto específico al tráfico internacional entrante y, sobre todo, a causa de una tasa excesiva, el Estado confisca de

modo encubierto tanto la renta que los sujetos pasivos obtienen de la actividad económica afectada como parte sustancial de los ingresos que perciben por dicha actividad.

Por las razones anteriores, concluyó que las disposiciones impugnadas vulneran el art. 106 Cn., en la medida en que regulan un instrumento de confiscación encubierta.

C. Vulneración del derecho de propiedad (arts. 2 inc. 1º y 103 Cn.).

Inicialmente, la peticionaria expresó que el derecho de propiedad se reduciría a una entelequia si se pudiera afectar de modo ilimitado en razón de los tributos que el Estado impone. En ese sentido, en su opinión, necesariamente debe existir armonía entre el núcleo esencial del derecho de propiedad y la potestad tributaria. Por ello consideró que el derecho de propiedad se manifiesta en el derecho a la prohibición de tributaciones *confiscatorias*.

Luego insistió en que el impuesto impugnado funciona como una medida de *confiscación* encubierta, ya que, si bien no existe transferencia de la propiedad de la renta y del patrimonio a favor del Estado, sí constituye una medida equivalente en el sentido de que genera una ilegítima e injustificada transferencia de beneficios económicos, sin comprender la transferencia formal del título de dominio.

Finalmente, consideró evidente que una decisión estatal que funcionalmente opera como un instrumento de *confiscación* encubierta es una negación del derecho de propiedad. Por ello concluyó que los arts. 1 y 4, 5, 6, y 7 de la LIELTEPETES vulneran los arts. 2 y 103 Cn.

D. Vulneración del derecho a la seguridad jurídica, “interdicción de la arbitrariedad” y “razonabilidad” (art. 1 Cn.).

En este motivo la demandante consideró que las disposiciones impugnadas no superan las exigencias mínimas de las obligaciones estatales de no arbitrariedad y de razonabilidad de la decisión, porque ignoran nociones técnicas de mercado y de negocios sumamente consolidadas en la industria de las telecomunicaciones. Ello significa indefectiblemente, en su opinión, una violación del derecho a la seguridad jurídica.

Concretamente, sostuvo que el impuesto cuestionado es arbitrario e irrazonable por lo siguiente: (i) se establece un impuesto que grava la mera prestación del servicio, no las utilidades que este eventualmente pueda generar; (ii) se establece como *hecho generador* el *tiempo*, concepto que no se basa en ninguna actividad económica que refleje capacidad contributiva; (iii) se fija como *base imponible* la mera sumatoria del *tiempo* de las llamadas, lo que tampoco refleja capacidad contributiva, ya que no toma en cuenta los gastos en que se incurre para la prestación del servicio de terminación de llamadas internacionales entrantes, y (iv) el *quantum* del impuesto es injustificado y excesivo.

En ese sentido, argumentó que el hecho generador, base imponible y *quantum* del impuesto controvertido carecen de justificación técnico-económica porque el Legislador, previo al ejercicio de la potestad tributaria, no realizó una medición de la realidad económica de los futuros sujetos pasivos del impuesto en términos globales. Por ello estimó

que el ente legislativo desconoce el impacto económico que el impuesto significa para sus contribuyentes.

También señaló que el impuesto impugnado no está dirigido a desincentivar actividades nocivas para la salud o la seguridad, sino que es un tributo de fines netamente recaudatorios. En tal sentido, su justificación sólo puede apoyarse en un estricto respeto a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, lo que no sucede con el impuesto cuestionado.

Luego sostuvo que la arbitrariedad e irrazonabilidad del impuesto comentado se evidencia en la producción de consecuencias indeseables, contrarias al desarrollo del país y a los arts. 101 y 102 Cn. En este punto, ahondó en la afectación al desarrollo nacional, diciendo que el impuesto controvertido ha supuesto la determinación de un costo mínimo del minuto de llamada internacional entrante. Por ello, mencionó, ahora para evitar un resultado deficitario inmediato, los operadores en El Salvador necesariamente *deben cobrar* a los operadores internacionales, al menos, un valor sustancialmente mayor a \$0.04.

Lo anterior -sostuvo-, a su vez, genera los siguientes efectos indeseables: (i) si los operadores nacionales trasladan a los operadores internacionales el aumento en el costo de la llamada, existe el riesgo de un aumento en el costo de las llamadas telefónicas desde el extranjero hacia El Salvador, y (ii) una disminución de la cantidad de tráfico telefónico internacional entrante a El Salvador y, correlativamente, un forzamiento al aumento, en El Salvador, de las tarifas por llamadas internacionales salientes.

E. Vulneración de la libertad económica (art. 102 Cn.).

Por último, la demandante manifestó que, en el presente caso, el gravamen de \$0.04 a los operadores concesionarios del servicio público de telefonía constituye un importante valladar para la rentabilidad de las operaciones, ya que se impone un costo mínimo al minuto de tráfico internacional entrante, en el sentido de que el operador concesionario *debe cobrar* necesariamente más de \$0.04. Esto -manifestó- representa una desventaja frente a nuevas tecnologías facilitadas por otros agentes que no son operadores del servicio público de telefonía en El Salvador, pero que sus servicios constituyen sustitutos de la telefonía internacional, como la transmisión de voz a través de Internet.

Los operadores concesionarios del servicio público -reconoció- podrían afrontar la competencia de estas nuevas tecnologías con una mejoría en la calidad de la comunicación y una disminución del precio de terminación de la llamada internacional; sin embargo, el impuesto impugnado genera un grave efecto distorsionador en el mercado de las telecomunicaciones, ya que, al imponer a los concesionarios un precio mínimo en el costo de la llamada, por una parte, reduce la demanda de los servicios prestados por los operadores concesionarios y, por otra, incentiva de forma ilegítima que los consumidores se trasladen a productos sustitutos de la telefonía tradicional.

Concluyó que el impuesto cuestionado hace desaparecer la libertad de dirección empresarial, ya que, al imponerse un costo mínimo, veda el derecho de fijar los precios de

los servicios e imposibilita la capacidad de determinar una política de comercialización y de precios; circunstancias que derivan en una vulneración de la libertad empresarial y económica.

2. Por medio de Resolución del 16-VIII-2010, pronunciada en este proceso, se previno a la demandante para que: (i) precisara los motivos por los cuales consideraba que los arts. 1, 4 y 6 de la LIELTEPETES vulneran los arts. 1, 106 y 131 ord. 6° Cn. y (ii) identificara los elementos del tributo y precisara cuál o cuáles de ellos vulneran el principio de capacidad económica.

3. Mediante Resolución del 8-X-2010, emitida en esta causa, se decidió: (i) declarar improcedente la pretensión en cuanto a la supuesta vulneración de los arts. 1, 4, 5, 6 y 7 de la LIELTEPETES a los arts. 1, 2, 102, 103, 106 y 131 ord. 6° Cn. (este último en relación con los arts. 4 y 6 del DL 691/2008) y (ii) admitir la demanda en cuanto a la inconstitucionalidad de los arts. 1, 5 y 7 de la LIELTEPETES, por la supuesta vulneración a los principios de capacidad económica y no confiscación (art. 131 ord. 6° Cn.).

4. La Asamblea Legislativa justificó la aprobación de las disposiciones impugnadas, desde el punto de vista constitucional, de la siguiente manera:

Por una parte, hizo referencia a los Considerandos del Decreto Legislativo n° 651/2008 del 12-VI-2008 –que contiene las disposiciones impugnadas en su primera versión–, según los cuales: (i) los cargos por los servicios de conexión de las llamadas entrantes que provienen del exterior son pagados en el extranjero y, por tanto, no impactan en el costo de las llamadas realizadas por los usuarios nacionales, y (ii) al existir la necesidad de generar recursos para la Hacienda Pública, se hace necesaria la creación del impuesto impugnado.

Por otra parte, fue enfática en manifestar que no existen las vulneraciones de los arts. 1, 5 y 7 de la LIELTEPETES a los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad (art. 131 ord. 6° Cn.), pero no precisó las razones. Se limitó a hacer extensas consideraciones de tipo doctrinario sobre los tributos, su clasificación y principios y a enunciar y transcribir el contenido de los arts. 131 ord. 6° y 223 Cn. Y, con base en ello, solicitó a este Tribunal que declare que no existen las inconstitucionalidades alegadas.

5. El Fiscal General de la República emitió su informe en los siguientes términos:

A. Luego de una minuciosa exposición jurisprudencial sobre el principio de capacidad económica, argumentó que del art. 131 ord. 6° Cn., nace la obligación para el Legislador de considerar la capacidad económica de los contribuyentes al crear un tributo, y puede exigirse como derecho subjetivo a través de un control constitucional de efecto *inter partes*.

También consideró que, si el Legislador opera bajo el principio de normalidad, el presente caso deberá analizarse si el tiempo (expresado en minutos del total del tráfico de

las llamadas telefónicas entrantes provenientes del exterior que terminan en el país) es un indicio que “normalmente” muestra capacidad económica.

En ese sentido, argumentó que para un operador del sistema telefónico, cuyo negocio es el tráfico de llamadas, resulta normal el cobro a sus clientes por dicho servicio. Inclusive -razonó- puede llegar a aseverarse que el tributo es soportado por el cliente del operador, no por este; pues, como cualquier otro comerciante, este fijará un precio por el servicio que cubra todos los costos, inclusive el impuesto.

En tal sentido, reflexionó, es lógico que el Legislador tome como base imponible el total del tráfico de llamadas; pues, bajo el criterio del principio de normalidad, se entiende que dicho tráfico representa los ingresos obtenidos por el operador en razón del servicio de conexión de llamadas realizado.

Asimismo, indicó que los argumentos expuestos por la actora se refieren a situaciones especiales que atañen a operadores del sistema telefónico, no a la generalidad con la que opera normalmente el sistema en referencia. En todo caso, acotó que cualquier situación específica que se considere vulnerada por parte de la pretensora debería ser planteada a través de un amparo, no de un proceso de inconstitucionalidad.

B. En cuanto al principio de no confiscación, manifestó que este supone un límite al Legislador, en el sentido de que, al establecer un tributo, este no puede llegar a privar o anular por completo el patrimonio del sujeto pasivo.

Bajo el anterior criterio, el Fiscal General se cuestionó sobre el porcentaje destinado al tributo que se consideraría confiscatorio. Y al respecto, señaló que, por el momento, ello no se ha determinado por ley ni por vía jurisprudencial, por tanto solamente se podría establecer en un caso concreto bajo el criterio de proporcionalidad. Es decir, precisó, para determinar si un tributo tiene carácter confiscatorio es necesario valorar la renta, utilidades o patrimonio del destinatario sobre los cuales se calcula el impuesto, y así se lograría establecer si el porcentaje que se destina al pago del tributo significa un detrimento exorbitante para el patrimonio del sujeto pasivo.

En el presente caso -insistió-, en orden a determinar si la cantidad de \$0.04 por minuto establecida en el art. 7 de la LIELTEPETES resulta confiscatoria, es necesario valorarla en relación con el precio que una operadora de servicio telefónico fija por minuto. Este juicio de valor, apuntó, no es materia de análisis en un proceso como este, pues requiere del estudio singularizado de una situación en concreto y de sujetos en específico.

Finalizó este apartado recalcando que, solo por el texto de la ley, el impuesto impugnado no puede determinarse como atentatorio de la Constitución. En estos términos, el Fiscal General de la República concluyó su opinión solicitando a este Tribunal que declare el apego de las disposiciones impugnadas a la Constitución.

6. A. Los abogados Salvador Enrique Anaya Barraza y Eduardo Antonio Solórzano Martínez presentaron escritos en su carácter de apoderados judiciales de las sociedades

Compañía de Telecomunicaciones de El Salvador, Sociedad Anónima de Capital Variable (en adelante CTE), y Telefónica Móviles El Salvador, Sociedad Anónima de Capital Variable (TELESAL, S. A. de C. V., en lo sucesivo), por medio del cual ambos solicitaron: que se tenga por legitimada la personería con la que actúan; se autorice su intervención en el presente proceso de inconstitucionalidad, ya sea como *amicus curiae*, o como “terceros interesados”; se conceda audiencia para que, en un plazo razonable, tengan la oportunidad de pronunciarse sobre las alegaciones formuladas en el presente proceso por cada uno de los intervinientes; y, finalmente, que se programe audiencia pública para que cada uno de los intervinientes en este proceso –incluyendo a CTE y TELESAL, S. A. de C. V.– expongan a esta Sala, de modo resumido, los fundamentos constitucionales de sus respectivas alegaciones.

Fundamentalmente, ambos abogados sostuvieron que las disposiciones impugnadas inciden directamente, y sin necesidad de actos de aplicación, en la esfera jurídica de sus respectivas sociedades mandantes, ya que son operadoras de telecomunicaciones que se dedican al negocio de terminación de tráfico internacional entrante.

En relación con lo anterior, afirmaron que los preceptos objeto de control establecen los elementos básicos del impuesto al tráfico internacional entrante, es decir, imponen a CTE y a TELESAL, S.A. de C.V. una carga o gravamen tributario claramente contrario a la normativa constitucional.

Por otra parte, aseveraron que, para la defensa de sus derechos constitucionales, sus respectivas mandantes promovieron procesos de amparo contra ley autoaplicativa, el cual continúa en trámite.

Así las cosas, ambos enfatizaron en que CTE y TELESAL, S. A. de C. V. son sujetos directamente afectados por la decisión que se adopte en este proceso de inconstitucionalidad, pues determinará el sentido de la decisión que se pronuncie en los Amparos 915-2008 y 123-2009 –iniciados por CTE y TELESAL, S. A. de C. V., respectivamente–.

De esta forma, concluyeron que las Sociedades mencionadas tienen legítimas expectativas e interés procesal en particular en este proceso de inconstitucionalidad, pues la decisión que se emita no sólo determinará el resultado de los amparos promovidos, sino también su situación jurídica en relación con el impuesto cuestionado.

Finalmente, manifestaron que la Ley de Procedimientos Constitucionales no prevé para el proceso de inconstitucionalidad las figuras del *amicus curiae* ni del tercero interviniente, por lo que es necesario que esta Sala autorice la intervención y participación de CTE y TELESAL, S. A. de C. V. en el presente trámite, de acuerdo con la figura procesal que estime conveniente: sea como *amicus curiae* o como tercero interesado.

Para ello, y atendiendo a su capacidad de innovación y autonomía procesal, así como a un ejercicio democrático, transparente y –sobre todo– de protección de los derechos

de audiencia y defensa, es procedente –concluyeron– que esta Sala autorice, por vía pretoriana, la admisión de las mencionadas figuras en los procesos de inconstitucionalidad.

B. Sobre estos planteamientos, se hacen las siguientes consideraciones:

A partir de los argumentos explicitados por los abogados Anaya Barraza y Solórzano Martínez, esta Sala entiende que la razón principal con arreglo a la cual se solicita la intervención de CTE y de TELESAL, S. A. de C. V. en este proceso de inconstitucionalidad consiste en que la esfera jurídica de dichas sociedades se verá directamente afectada por la sentencia que se pronuncie.

En vista de lo anterior, es necesario aludir (a) a la institución procesal del tercero interesado; (b) a la caracterización hecha por la jurisprudencia de esta Sala sobre el *amicus curiae*; (c) al carácter especial del Derecho procesal constitucional y la naturaleza del proceso de inconstitucionalidad; (d) con el fin de resolver adecuadamente las peticiones planteadas.

a. Así, en el Derecho procesal general, existe la posibilidad de que un proceso concreto pueda desarrollarse con una pluralidad de intervinientes, situación que se justifica, no en la eventualidad de afirmar la “cotitularidad” de la relación o situación jurídica que se discute, sino en sostener la existencia de otra relación o situación cuya existencia, validez o, en su caso, eficacia depende del resultado del proceso en cuestión. Este supuesto se conoce actualmente como *intervención adhesiva simple* –“tercero interesado” en la terminología de ambos abogados apoderados–.

De acuerdo con un sector del Derecho procesal, por intervención adhesiva simple se entiende la injerencia de un tercero en un proceso pendiente entre otros sujetos, con el fin de evitar un perjuicio jurídico que se le pueda ocasionar como efecto de la decisión que en su momento se emita.

Para ello, la actuación de ese tercero puede limitarse a coadyuvar la posición procesal de algunos de los intervinientes, para lo cual puede apoyarla o robustecerla; en otros casos, tendrá que suplir la inactividad o deficiencias del sujeto procesal en cuyo favor pretende intervenir.

De lo anterior se infiere que el individuo que intenta intervenir en los procesos como “tercero interesado” no ejercita una nueva pretensión, sino que se coloca en la situación del actor –para sostener y reforzar la misma pretensión– o del demandado –para adherirse a la oposición–.

En todo caso, esta figura se caracteriza por la existencia de un interés directo y legítimo de una persona –natural o jurídica– que pretende intervenir en un proceso, interés que se traduce en la necesidad de evitar una afectación eventual en su esfera jurídica, como consecuencia de la decisión que el juez pronuncie.

b. i. Por otro lado, esta Sala ha dejado abierta la posibilidad para que sujetos distintos a la autoridad demandada y el Fiscal General de la República puedan intervenir en

el proceso de inconstitucionalidad, con el fin de que aporten una opinión *técnica* o *científica* que sirva para establecer algunas pautas sobre el objeto sometido al control constitucional. Normalmente, dichos sujetos reciben el nombre *amicus curiae* –resolución de 18-I-2010, Inc. 27-2007–.

El *amicus curiae* –amigo del derecho o amigo de la corte– engloba a los terceros ajenos a un litigio que –dada su especialidad profesional y desinteresada– ofrecen su opinión frente a algún punto jurídico u otra cuestión técnica suscitada en el proceso, para colaborar con el Tribunal en la resolución de la materia objeto del mismo. La idea es que los juzgadores estén mejor informados cualitativamente.

ii. Ahora bien, como se advierte de la anterior caracterización, su intervención se limita a quienes demuestren una aptitud razonable en relación con su especialidad o su solvencia intelectual sobre el tema en cuestión. Este condicionamiento garantiza en la mayor medida de lo posible el bloqueo de opiniones impertinentes o interesadas que pudiesen entorpecer o empañar la dilucidación del conflicto en lugar de esclarecerlo.

De igual manera, debe advertirse que quien interviene como *amicus curiae* no interpone una tercería, es decir, no plantea una pretensión dirigida al órgano jurisdiccional en defensa de su patrimonio o de sus derechos, como sí sucede con el tercero excluyente o coadyuvante. Por el contrario, el “Amigo del Tribunal” no ostenta ninguna pretensión procesal, pues no le pide nada al juez ni se opone a las pretensiones del actor o del demandado.

Como efecto de lo anterior, las presentaciones del *amicus curiae* no tienen efectos vinculantes para el juez o tribunal que conoce del proceso y que reciba su colaboración. Las aseveraciones contenidas en los escritos de su autoría no son objeto de pronunciamiento alguno en la resolución o fallo, debido a que no constituyen pretensiones.

En cuanto a la intervención del *amicus curiae*, en el citado auto emitido en la Inc. 27-2007 se acotó que existe la posibilidad que una persona proporcione información técnica o su punto de vista profesional para aportar datos pertinentes que contribuyan a dar solución a las cuestiones controvertidas, sin ser parte en el proceso o poseer un interés particular en el mismo.

Asimismo, se dijo que esta posibilidad de intervención debe ajustarse a la estructura lógica del proceso, conforme a la cual es necesario que se hayan planteado todas las posturas o posiciones respecto del objeto del mismo –pretensión y oposición– y particularmente en el proceso de inconstitucionalidad, la opinión del Fiscal General de la República. Ello denota la utilidad y pertinencia de este tipo de aportes a la resolución del asunto sometido a conocimiento del Tribunal.

iii. Con arreglo a todo lo apuntado, es posible derivar tres requisitos cuya concurrencia simultánea es una condición para permitir la opinión de un *amicus curiae*: a. cuando esta Sala tiene dudas sustanciales sobre el tema al que se refiere el objeto de

control; *b.* por regla general, la opinión debe versar sobre *aspectos técnicos* de una ciencia o disciplina *distinta a la jurídica*; y *c.* el proceso de inconstitucionalidad debe encontrarse en el momento de pronunciar la sentencia, pues sólo de este modo –y luego de examinados los argumentos de los intervinientes– esta Sala estaría en condiciones de analizar la necesidad de la opinión del *amicus curiae*.

c. Ahora bien, esta idea general, válida para el Derecho procesal general, no se puede trasladar automáticamente al Derecho procesal constitucional, concretamente, en el proceso de inconstitucionalidad.

i. En este punto, es preciso reiterar que una de las principales funciones que la jurisdicción constitucional desarrolla al ejercer sus competencias es despejar con carácter definitivo el conflicto constitucional que se le plantea. Esta función pacificadora de la interpretación constitucional obliga a que el estatuto jurídico-procesal que reglamenta las actuaciones del máximo intérprete de la Constitución también responda real y efectivamente a ésta –Sentencia de 24-III-2011, Amp. 934-2007–.

En tal orden de argumentos, desarrollar los contenidos constitucionales mediante la interpretación del Derecho procesal constitucional, y afirmar con ello la singularidad de los procesos constitucionales, es una función que atañe al Tribunal Constitucional, debido a su especial posición dentro del sistema judicial y a la necesidad de flexibilidad y capacidad para interpretar y adaptar la Constitución.

Por ello, el hecho que la LPC no tipifique una regulación –o la que esté prevista en ella sea imprecisa o inapropiada– de los cauces procesales que esta Sala deba utilizar para la real actualización y concreción de sus funciones, lleva consigo indudablemente importantes consecuencias, tales como el reconocimiento a dicho Tribunal de una capacidad de innovación y autonomía procesal.

ii. Lo apuntado en último término produce una consecuencia inevitable en el ámbito del denominado Derecho procesal constitucional, debido a que las reglas vigentes que estructuran los procesos cuyo conocimiento concierne a los tribunales ordinarios no pueden ser transferidas lisa y llanamente a los procesos constitucionales.

Consecuentemente, no cualquier disposición jurídica establecida en el C. Pr. C. y M. es aplicable a los procesos constitucionales, sino sólo aquellas que, por una parte, se adecuen a las especialidades que definen a éstos y, por otra, sean indispensables para una eficaz gestión de ellos.

En resumen, el proceso de inconstitucionalidad se caracteriza por su naturaleza abstracta y objetiva, ya que –mediante su cauce procesal– los legitimados buscan expulsar las disposiciones jurídicas que se encuentran viciadas de inconstitucionalidad, tanto en su forma como su contenido.

Como consecuencia de dicha propiedad, los términos del contraste internormativo que fijan los intervinientes del proceso necesariamente deben traducirse en argumentos

jurídicos a partir del contenido normativo de las disposiciones que integran los elementos del control de constitucionalidad, y no de sus posibles afectaciones concretas, propias de la interpretación especulativa que en sede aplicativa pudieran tener.

Si estas especulaciones interpretativas se producen en la realidad, y con ello se infringen derechos constitucionales, es posible controlar dicha situación en los procesos de protección constitucional concretos, tales como el Amparo o el Hábeas Corpus –Sentencia de 25-VI-2009 y Sobreseimiento de 18-III-2011, Inc. 26-2008 e Inc. 4-2010, respectivamente–.

Pues bien, a causa de lo expresado, y a diferencia de lo que sucede en los procesos cuyo conocimiento compete a los jueces ordinarios, no es necesario argumentar y demostrar en el proceso de inconstitucionalidad ningún tipo de perjuicio o interés directo o indirecto. Por el contrario, la situación habilitante para intervenir en dicho mecanismo de protección es el interés general en la defensa de la Constitución.

d. En el presente caso, los abogados Anaya Barraza y Solórzano Martínez solicitan que se permita a CTE y TELESAL, S. A. de C. V. intervenir en este proceso, con base en el argumento de que sus esferas jurídicas se verán directamente afectadas por la sentencia que en su momento se pronuncie.

i. Al respecto, lejos de justificar la pretensión de sus respectivas apoderadas en un interés objetivo de protección a los contenidos de las disposiciones constitucionales, los abogados en referencia aducen argumentos cuya finalidad es poner de manifiesto posibles afectaciones a la esfera jurídica de las sociedades en cuyo nombre afirman que comparecen. Según quedó justificado, tales argumentos no son adecuados para permitir su personación en un proceso cuya finalidad es el control abstracto y objetivo de constitucionalidad de las leyes.

En efecto, como se apuntó anteriormente los efectos de los fallos que se emiten en los procesos de inconstitucionalidad y amparo –en su modalidad autoaplicativa y en su dimensión subjetiva– parten de presupuestos materiales distintos: en el primero, se trata de un control objetivo y, en el segundo, de un control subjetivo, pues en éste sí se examina la situación particular de una persona que aparentemente ha experimentado un agravio.

ii. Por otra parte, tampoco es posible admitir la intervención de las Sociedades ya mencionadas, a través de sus apoderados, como *amicus curiae* en el presente proceso de inconstitucionalidad.

Si bien este trámite se encuentra en el momento de emitir la sentencia –aspecto que se pone de manifiesto por el hecho de que estas consideraciones se hacen justamente en la sentencia–, lo cierto es que a este Tribunal no le asiste ningún tipo de duda sobre cómo debe entenderse la disposición legal sugerida como objeto de control ni sobre los ámbitos materiales o fácticos a los que ella se refiere.

El presente proceso tiene por finalidad determinar, por una parte, las posibles infracciones a los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad como concreciones de la equidad tributaria, y, por otra, si el principio de capacidad económica también –además del hecho generador– incide en la estructuración legislativa del quantum y la base imponible. Estos aspectos no aluden a una disciplina o ciencia distinta al campo de lo jurídico, cuyo esclarecimiento sea ineludible para emitir el fallo.

En consecuencia, deben desestimarse las solicitudes de los abogados Salvador Enrique Anaya Barraza y Eduardo Antonio Solórzano Martínez relativas a que se autorice la intervención de CTE y TELESAL, S. A. de C. V. en el presente proceso de inconstitucionalidad. Y, debido a que dichas solicitudes deben desestimarse, la misma suerte deben correr el resto de peticiones que han sido planteadas por ambos abogados.

II. Habiendo expuesto los argumentos de los sujetos intervinientes en el presente proceso, se delimitará los motivos de inconstitucionalidad sobre los cuales recaerá el conocimiento y decisión en la presente sentencia (1) y, luego, se indicará el orden lógico que seguirá esta Sala para fundamentar su fallo (2).

1. Teniendo en cuenta la resolución del 8-X-2010, pronunciada por esta Sala en este proceso, mediante la cual se admitió la correspondiente demanda, el examen de constitucionalidad ha quedado circunscrito a verificar si los arts. 1, 5 y 7 de la LIELTEPETES vulnera los principios de capacidad económica y de no confiscación, como concreciones del principio de equidad tributaria consagrado en el art. 131 ord. 6° Cn.

En términos concretos, el problema jurídico planteado consiste en determinar si “el tiempo expresado en minutos del total del tráfico de las llamadas telefónicas entrantes provenientes del exterior que terminen en El Salvador”, no revela capacidad económica alguna y, por ello, vulnera los principios constitucionales mencionados en el párrafo anterior.

2. Para proporcionar el marco conceptual adecuado al caso concreto, previo al examen de este, se hará una exposición sucinta sobre los principios constitucionales que informan el Derecho Tributario (III), profundizando en los principios que están en juego en el presente caso, el de capacidad económica (IV) y el de no confiscación (V). Establecido lo anterior, se pasará al estudio de los vicios de inconstitucionalidad planteados (VI), para así dictar el fallo que constitucionalmente corresponda.

III. 1. En la medida en que el Derecho Tributario, por un lado, pone en juego derechos fundamentales como el de propiedad (art. 103 Cn.), y por otro, está ligado con aspectos vitales de la comunidad política organizada -financiamiento de los gastos públicos-, constituye una materia que necesariamente se regula en los escalones superiores del ordenamiento jurídico de un Estado. A ese conjunto de normas, previstas en el texto constitucional de modo sistemático, se le conoce como “Derecho Constitucional Tributario”.

La Constitución salvadoreña no es la excepción a la regla, pues a lo largo de su articulado encontramos distintos preceptos de contenido tributario –que son parte de las normas financieras en general, pero es perfectamente posible la diferenciación–. Se tienen, así, un conjunto de principios de Derecho Tributario, los cuales, desde la perspectiva constitucional, se conciben como límites formales y materiales al poder tributario del Estado.

2. Debido a que en el presente caso no están implicados los límites formales al poder tributario, nos circunscribiremos solo a los materiales. La doctrina, así como el Derecho positivo y la jurisprudencia comparados, son relativamente uniformes en este tema. Empero, es necesario examinar las particularidades de la regulación que brinda la Constitución salvadoreña y la jurisprudencia de este Tribunal sobre el particular.

A. El enunciado normativo de ineludible –y casi exclusiva– referencia, en el caso salvadoreño, es el art. 131 ord. 6° Cn., que establece: “Corresponde a la Asamblea Legislativa: Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, *en relación equitativa*” (resaltado nuestro). A continuación se analizará el contenido normativo de la parte resaltada.

Cuando algún sector de la doctrina tributaria se ocupa de los principios del Derecho Tributario, además de aludir a los mandatos concretos –como puede ser la prohibición de confiscación–, también apela globalmente –entrando en un terreno más vago– a la “justicia” o “equidad” de los tributos.

Pero así como la justicia en general (art. 1 inc. 1° Cn.) –según la jurisprudencia de esta Sala, v. gr. sentencia de 23-III-2001, Inc. 8-97– se alcanza cuando se respetan tanto la libertad (art. 2 inc. 1° Cn.) como la igualdad (art. 3 inc. 1° Cn.), de la misma forma la equidad tributaria se consigue a través del respeto a otros principios que le dan un contenido concreto.

De esta manera, no tiene sentido afirmar o negar la equidad del sistema tributario en abstracto, ni es posible enjuiciarlo en esos términos. Más bien, debe verificarse si el sistema fiscal o un tributo específico dan cumplimiento a los mandatos concretos que la Constitución establece en materia impositiva.

B. Pues bien, dado que el constituyente no formuló los principios del Derecho Tributario expresamente, ha sido esta Sala, a través de su jurisprudencia, la que ha ido desentrañando el contenido esencial de la equidad tributaria en nuestro régimen constitucional.

Se debe partir –entonces– de la sistematización hecha en la Sentencia del 9-VII-2010, Inc. 35-2009 (Considerando III), en la que este Tribunal ha sostenido que la *equidad del sistema* tributario o de un tributo a que alude el art. 131 ord. 6° Cn. puede predicarse por la presencia de uno o varios de los siguientes principios: capacidad económica,

igualdad, progresividad y no confiscación. En los siguientes dos apartados, en atención al caso planteado, examinaremos solo el primero y último de ellos.

IV. 1. Según el principio de capacidad económica, las personas deben contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado en proporción a la aptitud económico-social que tengan para ello.

Se trata de un principio que limita a los poderes públicos en el ejercicio de su actividad financiera, pero que, además, condiciona y modula el deber de contribuir de las personas. En ese sentido, puede afirmarse que el principio aludido actúa como presupuesto y límite de la tributación.

Legislativamente la capacidad económica se puede percibir a partir de índices (patrimonio, renta) o por indicios (consumo, tráfico de bienes). Es decir, en su concreción normativa, opera el principio de normalidad, según el cual, cuando el Legislador configura una determinada situación como hecho imponible, atiende a un supuesto que *normalmente* es indicativo de capacidad económica.

En ese sentido, la capacidad económica es una exigencia del ordenamiento tributario globalmente considerado y de cada tributo. No obstante, respecto a las tasas y contribuciones especiales, que se rigen por el *principio de beneficio*, el principio de capacidad económica no se exige como en el caso de los impuestos -aunque ello no obsta a que el Legislador lo considere como baremo de su potestad de crear tributos-.

2. Sobre este principio de capacidad económica también es pertinente mencionar que tiene dos manifestaciones: la capacidad económica objetiva (o absoluta) y la capacidad económica subjetiva (o relativa).

La capacidad económica objetiva es la capacidad abstracta para concurrir al sostenimiento de las cargas públicas. Es aquella capacidad que el Legislador toma en cuenta cuando configura el *hecho imponible* de un tributo. Su finalidad es asegurar que solo se van a gravar actos, hechos o negocios que revelen capacidad económica.

La capacidad económica subjetiva, por su parte, es aquella que sirve para orientar o modular, respecto a un contribuyente en particular, la carga tributaria que en concreto puede sufrir según sus objetivas y particulares posibilidades de hacerlo. Se traduce en el derecho a tributar conforme a la riqueza objetivamente disponible. De lo que se trata es de asegurarle a las personas físicas, en primer lugar, un mínimo vital exento de toda tributación, y en segundo lugar, que sus circunstancias familiares serán tenidas en cuentas al momento de determinar su riqueza imponible.

3. Además, la capacidad económica se proyecta en dos planos: vertical y horizontal.

En el plano vertical supone que existe un *porcentaje máximo* de los ingresos de cada contribuyente que puede ser legítimamente afectado por los tributos. Por ejemplo, para el Tribunal Constitucional alemán, dicho umbral está en el 50% de los ingresos respectivos. Pero, más allá de dicho porcentaje, lo que el principio de capacidad económica, en

definitiva, resguarda son el derecho de propiedad y la libertad económica frente a una tributación desmedida.

Mientras que, en el plano horizontal, supone que el cúmulo de tributos que afectan a un contribuyente deben configurar un “sistema” regido auténticamente por el principio de capacidad económica. En este plano, resultan contrarios a la capacidad económica, por ejemplo, los casos en que una misma riqueza (con independencia de la configuración legal de los hechos imponibles respectivos) se grava dos o más veces o, por el contrario, cuando una riqueza no sufre gravamen alguno.

4. En el ámbito de la actuación del Órgano Legislativo, el principio de capacidad económica debe respetarse en la configuración de dos aspectos del tributo: la capacidad objetiva y la intensidad del gravamen.

A. En cuanto al primer aspecto, a su vez, pasa por tres exigencias:

a. Si conforme al principio de capacidad económica debe gravarse la riqueza disponible, entonces solo deben gravarse los *rendimientos netos*. Pero ello no impide que el Legislador, por razones de practicabilidad administrativa, utilice, por ejemplo, técnicas que se ajusten más o menos a dicha exigencia (por ejemplo, que solo permita la deducción de los gastos indispensables para obtener los ingresos).

b. El gravamen debe cuantificarse en relación con un período impositivo determinado, a fin de, por ejemplo, evitar que la renta obtenida en un solo período se vuelva a gravar posteriormente o que se desconecten ingresos y pérdidas, y termine afectando la regla de que solo debe imponerse el neto objetivo.

c. El gravamen debe recaer únicamente en rendimientos efectivos, no ficticios. Por ello -en algunos casos- no puede resultar contrario al principio en comento gravar la capacidad productiva, la riqueza probable o las utilidades puramente nominales.

B. Finalmente, la capacidad económica entra en juego en la determinación de la intensidad del gravamen. El principio de capacidad económica se optimiza cuando el Legislador configura el sistema fiscal en términos de progresividad. De esa manera también se corrige el efecto regresivo de los impuestos indirectos. En todo caso, la intensidad del gravamen tiene como límite la confiscatoriedad -que se pasa a abordar a continuación-.

V. 1. En la doctrina tributaria se discute si el principio de no confiscación es verdaderamente un principio del Derecho Tributario o, más bien, pertenece a otro campo, y también se cuestiona si tiene algún sentido o es una cláusula superflua.

En esos términos, existen fuertes argumentos para defender o rechazar al principio en cuestión, pero de lo que no cabe duda es que ocupa un lugar común y privilegiado dentro de toda la literatura tributaria. Por ello, más allá de las discusiones teóricas -que rebasan el interés de esta sentencia-, esta Sala es de la opinión que sí debe considerársele como otro principio que concreta la equidad tributaria prescrita en el art. 131 ord. 6º Cn.

Sin entrar al fondo de la discusión, el punto a tener en cuenta es que la prohibición de confiscación originalmente constituye una norma que podría deducirse del derecho de propiedad (art. 103 inc. 1° Cn.). Sin embargo, el constituyente estatuyó dicha regla expresamente en el art. 106 inc. 5° Cn. (comparte así, con el art. 103 Cn., su ubicación sistemática en la Constitución), por razones más histórico-políticas que jurídicas.

Así, pues, en el caso de la Constitución salvadoreña, la prohibición de confiscación no aparece expresamente asociada con la equidad tributaria. Y es que –como alguna doctrina señala–, cuando un tributo tiene efectos confiscatorios, viola el principio de capacidad económica o el derecho de propiedad (y al respeto de este último está orientado el primero). No habría, entonces, necesidad de acudir a la prohibición de confiscación.

Sin embargo, la aparente inutilidad del principio comentado se supera entendiendo que la no confiscación constituye un límite genuino –que si no se prescribe no tendría porqué sobreentenderse– a la tributación. De esta manera, para afirmar la equidad de un tributo, además del respeto a otros límites materiales (capacidad económica, igualdad, progresividad), se tendría como prueba final que dicho tributo no implique una confiscación para el contribuyente, es decir, que no absorba una parte objetivamente *sustancial* de su renta o de su capital gravado.

Sin duda, la mayor dificultad que plantea la aplicación de este principio es la determinación concreta de la “parte sustancial” de un patrimonio. No existe una respuesta única a este problema. Por ejemplo, la Corte Suprema de Justicia argentina ha fijado el 33% como tope de validez constitucional de ciertos tributos; el ya citado Tribunal Constitucional de Alemania considera que la carga contributiva individual no puede sobrepasar el 50% de los ingresos.

Pero, en definitiva, y sin perjuicio de la utilidad de estos criterios, consideramos que la equidad de un tributo, en términos de no confiscación, solo puede establecerse en cada *caso concreto* mediante un juicio de proporcionalidad en el que se tomen en consideración el tiempo, el lugar, los montos y los fines económico-sociales de cada tributo, versus las reales y objetivas rentas o capital gravado de un individuo en particular.

2. Entonces, en términos más precisos, el principio de no confiscación, como límite material al poder tributario del Estado, prohíbe que los tributos detraigan una porción significativa de la renta devengada o de la que se hubiera podido devengar explotando racionalmente la fuente productora de la misma.

De lo anterior se deduce que, para determinar si un tributo es confiscatorio o no, el elemento cuantitativo de este se debe contrastar con los réditos reales (o en su caso, potenciales), y no con los ingresos brutos, ya que estos son equívocos para el establecimiento de la porción que el Estado ha detraído de las ganancias del contribuyente –que es lo que realmente interesa–.

En definitiva, lo que el principio constitucional examinado prohíbe es, en primer lugar, que se agote la riqueza imponible (esta exigencia solo aplica para los impuestos indirectos), y en segundo lugar, que se destruya en su significado económico la utilidad de esa riqueza (impuestos directos) o que se haga imposible o económicamente inútil la operación que tiene por objeto dicha riqueza (impuestos indirectos).

3. Otra cuestión relevante a señalar es que el principio de no confiscación puede verse afectado por un solo tributo o por la concurrencia de dos o más tributos.

A. Una transgresión al límite de la confiscatoriedad, por parte del sistema fiscal, puede ocurrir no solo como consecuencia de la doble o múltiple imposición, sino también cuando, a pesar de que cada tributo individualmente considerado está apegado a los parámetros constitucionales, la suma de todos ellos tiene como resultado demostrable la exclusión del contribuyente del mercado.

Las vulneraciones a la prohibición de confiscación, como efecto de una acumulación de impuestos, se explican por el hecho de que si bien la capacidad económica se exterioriza de distintas maneras y, por ello, existen diferentes tributos, el patrimonio afectado, respecto a un contribuyente, siempre es uno solo.

B. Asimismo, cabe la posibilidad de que un tributo individualmente limite de la confiscatoriedad. Sin embargo, resulta difícil fijar ese límite en abstracto. Pero de lo que se trata, en todo caso, a través del principio de no confiscación, es de que el contribuyente, a pesar del tributo respectivo, pueda mantener su nivel de vida y actividad productiva.

VI. Hechas las anteriores precisiones, se pasa al estudio de la pretensión de inconstitucionalidad fundamentada en el art. 131 ord. 6° Cn.

La tesis de la demandante puede resumirse así: el impuesto regulado en los arts. 1, 5 y 7 de la LIELTEPETES, en la medida en que tiene como hecho imponible “el tiempo expresado en minutos del total del tráfico de las llamadas telefónicas entrantes provenientes del exterior que terminen en El Salvador”, el cual no revela capacidad económica, vulnera los principios de capacidad económica y de no confiscación.

En razón de lo anterior, el análisis deberá comenzar por dilucidar y descomponer el hecho imponible del impuesto impugnado, así como el elemento cuantificante de este; siendo ambos aspectos relevantes en términos de la demanda (A). Aclarado lo anterior, habrá que determinar si tales elementos -hecho imponible y elemento cuantificante- revelan capacidad económica y si se vulneran los principios constitucionales mencionados en el párrafo precedente (B). Luego se examinará si el impuesto impugnado, además, aparece una vulneración del principio de no confiscación (C). Por último, se modularán los efectos del fallo (D).

1. A. Según el art. 1 de la LIELTEPETES, el objeto del impuesto regulado en dicho decreto legislativo es el establecimiento de *un impuesto “específico” al tráfico telefónico*

proveniente del exterior y terminado en El Salvador, a través de operadores concesionarios del servicio público de telefonía, incluso las llamadas de cobro revertido salientes de nuestro país.

Como justificación para la creación del tributo impugnado, el Considerando II del Decreto Legislativo n° 651 del 12-VI-2008 menciona que “actualmente existe la necesidad de generar recursos para la Hacienda Pública, mismos que pueden ser orientados al financiamiento de programas de interés social”. Por consiguiente, se trata de *un impuesto establecido expresamente con fines recaudatorios* –un tributo en sentido tradicional–; por tanto, no puede advertirse *prima facie* ninguna finalidad extrafiscal.

Por otra parte, no cabe duda de que *estamos dentro de la tipología de los tributos, frente a un impuesto en sentido estricto*, no solo porque así lo declara explícitamente el Legislador, sino también porque de su hecho imponible –sobre el que ya se entrará en detalle– no se desprende actividad, contraprestación individualizada o servicio alguno del Estado. *Si es un impuesto, por tanto, debe entenderse que su justificación radica en alguna manifestación de capacidad económica.*

B. Una vez caracterizado en términos generales el impuesto en estudio, se procede a identificar sus elementos –los relevantes para la solución del presente caso–.

Para ello, debe afirmarse que las disposiciones que regulan la relación jurídica tributaria principal tienen dos partes perfectamente diferenciables: una, el supuesto (el hecho imponible) que, una vez cumplido en la realidad, da lugar al mandato de pago tributario, y la otra, la consecuencia jurídica, que consiste precisamente en el mandato de pago mencionado -sentencia de 3-VII-2008, Inc. 69-2006.-.

De la anterior definición puede colegirse que el hecho imponible de un tributo es el acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal.

En el caso del impuesto controvertido, el art. 5 inc. 1° de la LIELTEPETES supuestamente identifica el hecho imponible de aquel, siendo “el tiempo expresado en minutos del total del tráfico de las llamadas telefónicas entrantes provenientes del exterior que terminen en El Salvador, incluyendo las de cobro revertido”. Pero a pesar de esta categórica declaración, considera este Tribunal que *el hecho imponible del impuesto cuestionado no es propiamente ese.*

Como sea, dicha imprecisión del Legislador, de tipo conceptual, no afecta la validez del art. 5 de la LIELTEPETES, pero puede –y de hecho lo hace– dificultar su interpretación. Esta dificultad, empero, se soluciona de la mano de criterios de hermenéutica jurídica tradicionales, particularmente del criterio de la interpretación sistemática.

Así, el *hecho imponible* del impuesto impugnado se puede identificar al interpretar el art. 5 en comento, pues en su contexto normativo se integra con las demás disposiciones de ese decreto, particularmente su art. 4 inc. 1º -prestar el servicio de terminación de llamadas provenientes del exterior-.

Teóricamente, el hecho imponible –que ya definimos más arriba– tiene cuatro aspectos: material, personal, temporal y espacial. El aspecto material es la descripción abstracta del *hecho* que el destinatario legal del tributo realiza o la situación en la que este se encuentra. En definitiva, el aspecto material es el que individualiza cada tributo y debe, en principio, revelar capacidad económica.

En cambio, el elemento cuantificante no forma parte del hecho imponible. No es un aspecto del supuesto, sino de la consecuencia jurídica que se anuda al primero, cuando se realiza: el mandato de pago tributario.

Partiendo de las anteriores definiciones, puede concluirse fácilmente que el hecho imponible del impuesto regulado no es el que establece el art. 5 inc. 1º, sino *la prestación del servicio de terminación de llamadas procedentes del exterior*, al que aluden implícitamente el Considerando II del decreto de emisión de la LIELTEPETES y el art. 1 del decreto de reforma (DL 691/2008) y expresamente el art. 4 inc. 1º de la ley mencionada.

Mientras que *el tiempo al que alude el art. 5 inc. 1º de la LIELTEPETES*, en cambio, es el elemento cuantificante del impuesto; es el que permite cuantificar la deuda tributaria.

Cuando se está ante el fenómeno de las llamadas telefónicas se ven implicados diferentes sujetos: por una parte, los operadores del servicio, y por otra parte, los suscriptores de dichos operadores. Se entablan relaciones jurídicas entre dichos sujetos, pero también *entre los mismos operadores*, que es aquí el caso.

Concretamente, el impuesto impugnado está referido a la relación entre dos operadores internacionales de telecomunicaciones, uno domiciliado en nuestro país y otro no domiciliado en él.

Pues bien, estos operadores se vinculan a través de un contrato en el que las partes se obligan (en la práctica, recíprocamente), una, a prestar un servicio, el de terminación de las llamadas provenientes del exterior, y la otra, a pagar un precio por dicho servicio.

La celebración de dicho contrato da lugar a la posibilidad de realizar el hecho imponible y revela la capacidad económica de una de las partes (la que paga el precio por el servicio), no el tiempo de las llamadas, que es un mero dato abstracto, técnico e instrumental.

Por otra parte, es pertinente aclarar que *la interconexión de llamadas*, de la que el servicio gravado a través del impuesto impugnado es un ejemplo, *no forma parte del servicio público de telefonía en sentido estricto y no tiene como destinatarios a los usuarios finales de telefonía* (a pesar de la denominación legal de este –“impuesto específico a las

llamadas telefónicas”--). Más bien, estamos ante una actividad complementaria, que se entabla exclusivamente entre operadores, que coadyuva –hasta el punto de ser indispensable en la actualidad– a la prestación del servicio público de telefonía propiamente dicho.

El impuesto regulado en la LIELTEPETES, por consiguiente, es un *impuesto al consumo de un servicio: el de terminación de las llamadas provenientes del exterior. El sujeto que consume dicho servicio es la operadora internacional de telefonía no domiciliada en El Salvador. Como tal, entonces, es también un impuesto indirecto.*

Sin ánimo de zanjar una cuestión doctrinaria fuertemente debatida, el principio de capacidad económica se manifiesta en los impuestos al consumo de la siguiente manera: en la medida en que la *riqueza disponible (capacidad económica objetiva)* se utiliza para consumir bienes o servicios que superan el mínimo necesario para llevar una existencia digna, se incrementa la responsabilidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

2. A. Partiendo de lo anterior, corresponde ahora analizar si el hecho imponible del impuesto regulado en la LIELTEPETES revela capacidad económica.

Se explicó que los impuestos al consumo en general también se ajustan –aunque de manera menos obvia que los impuestos directos– al principio de capacidad económica. Pero este principio, también se dijo, no es una cualidad que se exija únicamente de cada tributo individualmente considerado, sino también, y sobre todo, del sistema fiscal en conjunto. Por ello, en el plano vertical, el conjunto de la imposición que sufre un contribuyente debe ajustarse a su capacidad económica, dejando intacta una porción de sus ingresos, y en el plano horizontal, se deben gravar todas las manifestaciones de riqueza, pero solo una vez.

Por lo anterior, una consideración del impuesto previsto en la LIELTEPETES desvinculada del sistema fiscal vigente llevaría a una respuesta desajustada de la realidad desde el punto de vista financiero y a una respuesta incorrecta desde la perspectiva constitucional, puesto que *la equidad tributaria prescrita en el art. 131 ord. 6º Cn., insistimos, aunque se respete en los tributos individualmente considerados, igual se vería vulnerada si estos acumulados afectan la capacidad económica de los contribuyentes.*

Así, este Tribunal no puede desconocer que *la riqueza que el impuesto impugnado pretende afectar también se grava a través del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios (IVA).* Efectivamente, según el art. 74 inc. 2º de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, “[n]o se entenderán utilizados exclusivamente en el extranjero [por lo tanto, no constituyen exportación], las prestaciones de servicios realizadas en el país, a usuarios que no tienen ni domicilio ni residencia en él, consistentes en conexión, continuación o *terminación de servicios originados en el exterior*, en cuyo caso debe aplicarse la tasa estipulada en el

artículo 54 de la presente ley” (resaltado nuestro). Y esta última disposición prescribe: “La tasa del impuesto [el IVA] es el trece por ciento aplicable sobre la base imponible”.

Entonces, *estamos ante un caso de doble imposición*, no por concurrencia del mismo hecho imponible en dos impuestos (lo que no es inconstitucional *per se*), sino *por gravarse la misma manifestación de riqueza (el consumo del mismo servicio), lo que sí es contrario al principio de capacidad económica, concreción de la equidad tributaria, y por ende, contrario al art. 131 ord. 6º Cn.*

En conclusión reiteramos -tal como se hiciera en la sentencia de 9-VII-2010, Inc. 35-2009- que la doble tributación “no importa necesariamente inconstitucionalidad, sino cuando se alteran, desde la perspectiva de la capacidad contributiva, los parámetros objetivos y subjetivos que el legislador debe utilizar al momento de imponer un tributo”.

Esta conclusión se mantiene aun reconociendo que el principio de capacidad económica puede verse desplazado, mediante ponderación, por otro principio constitucional (v. gr. igualdad o progresividad). Ello porque, a pesar de que el Legislador le denomina “impuesto *específico*” (resaltado nuestro) y que el art. 5 inc. 1º de la LIELTEPETES sugiere un hecho imponible diferente –lo que ya se desvirtuó–, *el análisis no permite evidenciar en dicho impuesto ninguna especificidad.*

Además, como ya se ha dicho, el propio Considerando II del decreto de emisión de la LIELTEPETES confirma que es un impuesto con fines recaudatorios (como el IVA), limitándose a manifestar que los ingresos recaudados por medio del impuesto controvertido “*pueden ser orientados al financiamiento de programas de interés social*” (resaltado nuestro). *De ello, ni tampoco del informe del Órgano Legislativo, se puede deducir un fin extrafiscal que justifique el impuesto.* Mucho menos este Tribunal puede conjeturar al respecto, ya que atribuirle al impuesto impugnado un fin extrafiscal que no se desprende con meridiana claridad de la ley implicaría adentrarse en el campo de la motivación legislativa.

En virtud de lo anterior, *ya no es necesario analizar si el hecho imponible correspondiente revela en el caso concreto capacidad económica.* Hacerlo implicaría, además, indirectamente, analizar la constitucionalidad del art. 74 inc. 2º de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, lo que excedería el objeto del presente proceso, en términos de estricta congruencia procesal.

B. Por otro lado, *el tiempo de las llamadas* al que alude el art. 5 inc. 1º de la LIELTEPETES, entendido correctamente como elemento cuantificante del impuesto, *tampoco revelaría capacidad económica alguna*, en caso de que el impuesto impugnado fuera constitucionalmente viable.

Ello porque *la duración de las llamadas no es un criterio idóneo para medir la capacidad económica que supone el consumo del servicio de terminación de llamadas provenientes del exterior.*

En tal virtud, se concluye que *el elemento cuantificante del impuesto impugnado*, que ya es inconstitucional por su hecho imponible, *tampoco respeta el principio de capacidad económica y, por ende, vulnera dicho principio constitucional consagrado en el art. 131 ord. 6º Cn.*

Por todas las razones anteriores, se concluye que *los arts. 1, 5 y 7 de la LIELTEPETES, que regulan el impuesto específico a las llamadas telefónicas provenientes del exterior que terminan en El Salvador –su hecho imponible y su elemento cuantificante–, entre los que existe unidad normativa, son inconstitucionales.*

Ahora bien, *el resto de disposiciones (tanto las reformadas por el DL 691/2008, como las que aun siguen en su redacción original de la LIELTEPETES) contienen regulaciones complementarias del impuesto impugnado; en ese sentido, al invalidarse las disposiciones precitadas, las primeras ya no podrán ser aplicadas por la Administración Tributaria.*

Efectivamente, si la intención de las disposiciones que subsisten es desarrollar el objeto de la ley especial, su permanencia en el ordenamiento jurídico no resulta concordante con el fallo, *si su objeto carece de justificación constitucional y por tanto de validez* -sentencia de 1-IV-2004, Inc. 52-2003-.

En ese sentido, la declaratoria de inconstitucionalidad, como consecuencia lógica, debe extenderse hacia aquellas disposiciones que sean susceptibles, en tal hipótesis, de declaración de inconstitucionalidad por conexión.

Por lo tanto, deberá declararse la inconstitucionalidad de los arts. 2, 3, 4, 6, 8, 11, 12, 13 y 13-A de la LIELTEPETES. Sin embargo, atendiendo a que la elaboración y ejecución progresiva del Presupuesto General toma como una de sus bases la proyección de la recaudación tributaria anual, es necesario en este caso que la invalidez de las disposiciones mencionadas se verifique a partir de los seis meses posteriores a la fecha de esta sentencia.

La jurisprudencia constitucional ya ha reconocido reiteradamente que las potestades jurisdiccionales de esta Sala la habilitan a modular los efectos de sus decisiones, a fin de no generar impactos negativos en la realidad normada o cambios bruscos dentro del ordenamiento jurídico –Sentencias de 13-I-2010 y 23-XII-2010, Incs. 130-2007 y 5-2001, respectivamente–, y dicha justificación también puede aplicarse a aquellos casos en los que las autoridades involucradas en la aplicación de las disposiciones objeto de control deban tomar las medidas necesarias para salvaguardar el ejercicio de sus competencias en atención a la situación inconstitucional declarada.

Asimismo, siendo estimatorio el fallo, a fin de no afectar situaciones jurídicas consolidadas, de las que sean titulares o interesados el Estado, los contribuyentes o terceros, las cuales deben recibir protección en virtud del principio de seguridad jurídica consagrado en los arts. 1 inc. 1º y 2 inc. 1º Cn., y a fin de minimizar los impactos negativos de la

presente decisión en el Presupuesto General del Estado, *sus efectos serán constitutivos a partir del plazo mencionado; es decir, la inconstitucionalidad del objeto de control no genera la obligación en la Administración de devolver las tributaciones obtenidas durante su vigencia* –Sentencia de 4-V-2011, Inc. 61-2005, y explicación de 25-X-2005, Inc. 21-2004–.

3. La demandante también alegó que los arts. 1, 5 y 7 del LIELTEPETES vulneran el principio de no confiscación, concreción de la equidad tributaria prescrita en el art. 131 ord. 6° Cn. Sin embargo, para evidenciar tal vulneración, *la actora no esgrimió ningún argumento autónomo ni diferente respecto del alegato de vulneración del principio de capacidad económica* –ya analizado–. Más bien, de la sola afectación del principio de capacidad económica la actora infería inmediatamente la transgresión, por parte del impuesto impugnado, del límite de la confiscatoriedad, a pesar de que, como se expuso *supra* en los Considerandos IV y V, se trata de dos principios que, aunque íntimamente relacionados, tienen contenido constitucional propio.

En todo caso, si la demandante consideraba que *la aplicación* del impuesto impugnado le había confiscado *a ella*, por ser este un planteamiento concreto, la vía idónea para ventilar esa pretensión no era el proceso de inconstitucionalidad, de naturaleza abstracta, sino el amparo –en el cual, por cierto, debe *probar* que se le confiscó–.

Por lo anterior, *la supuesta vulneración del principio de no confiscación, como concreción de la equidad tributaria proclamada en el art. 131 ord. 6° Cn., por parte de los arts. 1, 5 y 7 del LIELTEPETES, al estar deficientemente fundamentada, no permite a este Tribunal emitir una decisión de fondo y, por consiguiente, deberá sobreseerse en el presente proceso al respecto.*

En atención a 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. *Sobreséese en el presente proceso* respecto a la inconstitucionalidad de los arts. 1, 5 y 7 de la LIELTEPETES por supuesta vulneración del principio de no confiscación, como concreción del principio de equidad tributaria consagrado en el art. 131 ord. 6° Cn.

2. *Declárase la inconstitucionalidad de los arts. 1, 5 y 7 de la LIELTEPETES*, por vulneración del principio de capacidad económica, como concreción del principio de equidad tributaria consagrado en el art. 131 ord. 6° Cn., y por conexión *los arts. 2, 3, 4, 6, 8, 11, 12, 13 y 13-A de la LIELTEPETES* -al constituir normativa de desarrollo de la ya declarada inconstitucional-.

Difiéranse los efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad de las disposiciones legales mencionadas, por el plazo de seis meses contados a partir de esta fecha, durante el cual se podrán hacer efectivas las obligaciones tributarias que se generen.

3. *Notifíquese* la presente decisión a todos los sujetos procesales.

4. *Publíquese* esta sentencia en el Diario Oficial dentro de los 15 días siguientes a esta fecha, debiendo remitirse copia de la misma al Director de dicha institución.

to disidente del Magistrado Francisco Eliseo Ortiz Ruiz.

No concuro con mis compañeros Magistrados en el pronunciamiento de la anterior decisión por las siguientes razones:

I. 1. De acuerdo con la Sentencia con que ahora discrepo, la inconstitucionalidad de las disposiciones impugnadas radica en la violación al art. 131 ord. 6° Cn., pues la regulación del impuesto a las llamadas telefónicas provenientes del exterior que terminan en El Salvador, se presenta como *un caso de doble imposición* “no por concurrencia del mismo hecho imponible en dos impuestos (lo que no es inconstitucional *per se*), sino *por gravarse la misma manifestación de riqueza (el consumo del mismo servicio), lo que sí es contrario al principio de capacidad económica*”.

En efecto, la sentencia señala que *la riqueza que el impuesto impugnado pretende afectar también se grava a través del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios (IVA)*.

2. Ahora bien, con todo el respeto que mis compañeros de Sala se merecen, considero que dicha contradicción constitucional no debió ser considerada en la sentencia de fondo, pues ni fue alegado por la demandante, ni la Asamblea Legislativa tuvo oportunidad de justificar la constitucionalidad de la ley en esos términos.

Según reiterada jurisprudencia, en los procesos de inconstitucionalidad no es posible que el Tribunal supla los errores u omisiones de derecho en que incurran las partes para plantear sus alegatos. De conformidad con el art. 80 L. Pr. Cn., ello sólo es posible en los procesos de Hábeas Corpus y Amparo. Ahora bien, comprendo que de acuerdo con la Inconstitucionalidad 17-95, se admite que la Sala de lo Constitucional controle la violación a otras disposiciones constitucionales, aunque no estén alegadas por las partes, con base en el principio de Unidad de la Constitución, que se postula como una excepción al principio de congruencia.

Indiscutiblemente que las disposiciones constitucionales sobre los límites a la potestad tributaria del Estado deben entenderse de manera integral, de manera que es bien difícil escindir claramente entre alegaciones de Derecho Tributario, cuando la violación de uno de sus principios, generalmente, lleva implícita la afectación a otro. Pero, en todo caso, esto también debe ser argumentado por la Sala a la hora de flexibilizar la congruencia y expresar las razones de cierta conexión o unidad constitucional entre principios, para que pueda —en el presente caso— estimarse la pretensión, sobre un motivo que no estaba plasmado en ella.

II. 1. A. También disiento de la fundamentación que da lugar al reconocimiento de una doble imposición, pues considero que gravar la misma riqueza tampoco debe dar lugar a la inconstitucionalidad de una doble imposición. Ya en la Inconstitucionalidad 35-2009 se

reconoce que la múltiple imposición es un fenómeno inevitable en los sistemas tributarios actuales, pues las manifestaciones de riqueza, aunque se especifiquen desde distintos puntos de vista, son limitadas. Concretamente –se dijo–, *sólo existen cuatro índices generales de capacidad económica: la renta, el patrimonio, el consumo y el tráfico de bienes*.

En puridad, el único sistema tributario en el que la múltiple imposición no existiría sería aquel en el que existieran cuatro impuestos generales, uno por cada uno de los índices de capacidad económica mencionados.

B. En ese sentido, como la misma Sala reconoce la doble tributación *no importa necesariamente inconstitucionalidad*, ello sólo sucede “cuando se alteran, desde la perspectiva de la capacidad contributiva, los parámetros objetivos y subjetivos que el legislador debe utilizar al momento de imponer un tributo”. Sin embargo, esta circunstancia tampoco está acreditada o expuesta en la decisión de mis compañeros, independientemente si los fines del tributo en análisis son recaudatorios o no.

Parece que la Sala trata de justificar la inconstitucionalidad por la doble imposición sosteniendo que –de acuerdo con el Considerando II del decreto de emisión de la LIELTEPETES– estamos en presencia de un impuesto con fines recaudatorios (como el IVA). *De ello –sostiene la Sala– “ni tampoco del informe del Órgano Legislativo, se puede deducir un fin extrafiscal que justifique el impuesto”*.

Al contrario de lo que parece sugerir la sentencia de la que disiento, no es necesario que los fines de un tributo sean recaudatorios o no, ello es irrelevante a la hora de calificar la inconstitucionalidad de una doble imposición. Si este fuera el análisis mucho podría dudarse de la validez de todos los impuestos que concurren a la hora de comprar gasolina o productos derivados del petróleo (siendo indirectos, simultáneos, algunos recaudatorios y otros no).

2. Tampoco comparto la afirmación contenida en la sentencia de la cual discrepo, en la que se sostiene que *“la duración de las llamadas no es un criterio idóneo para medir la capacidad económica que supone el consumo del servicio de terminación de llamadas provenientes del exterior”*.

A mi criterio, el análisis es más simple de lo que parece: el tiempo que dura una llamada es la base imponible (como atinadamente se hizo ver a la demandante desde el inicio de este proceso); en ese sentido, el hecho generador que da origen a la obligación tributaria y que debe representar algún índice de capacidad económica, es *prestar el servicio de interconexión* a operadores extranjeros por uso de las redes que dan lugar a que la llamada termine en El Salvador.

En ese sentido, mientras mayor número de minutos se utiliza la red (determinado por la duración de la llamada) mayor es el ingreso para las operadoras locales. El *tiempo* al

que alude el art. 5 inc. 1º de la referida ley, es la *base imponible* que permite cuantificar la deuda tributaria una vez originada, e incide como factor directamente proporcional al hecho generador para determinar el monto final de la deuda tributaria (a mayor tiempo de la llamada, mayor capacidad económica del sujeto pasivo, quien ha recibido un ingreso por parte del operador extranjero al prestar el servicio de interconexión); de esta manera el tiempo sí refleja una cuantificación del hecho generador.

III. En todo caso, si se ha constatado que existe doble imposición por gravar la misma manifestación de riqueza que el IVA, no se puede negar entonces que se trata de un impuesto indirecto.

La misma Sala reconoce que si se examinara la constitucionalidad del hecho imponible, en cuanto a si revela o no capacidad económica, ello implicaría “analizar la constitucionalidad del art. 74 inc. 2º de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, lo que excedería el objeto del presente proceso, en términos de estricta congruencia procesal”.

Si ese era el objeto del proceso –según la admisión reseñada en el Considerando I. 3., y si no es posible examinar su constitucionalidad por la supuesta doble tributación (una especie de identidad entre el impuesto a las llamadas telefónicas provenientes del extranjero y el impuesto a la prestación de servicios –IVA–); ello, a mi criterio, robustece la tesis de que se trata de un impuesto indirecto, que es trasladable por las operadoras hacia los consumidores de sus servicios (a quienes les provee el servicio de interconexión para terminar llamadas en El Salvador) y por tanto su hecho generador sí revela capacidad económica, en tanto el servicio de interconexión no es gratuito hacia operadores extranjeros.

En conclusión, a partir de los planteamientos de la demandante no se debió estimar la pretensión, ni se debió considerar a la doble imposición como una imposibilidad de reconocer que el hecho generador sí manifiesta alguna capacidad económica.

