

**66-2005/4-2006**

**Inconstitucionalidad.**

Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. San Salvador a las nueve horas con treinta minutos del día quince de febrero de dos mil doce.

Los presentes procesos de inconstitucionalidad han sido promovidos: el primero, por el ciudadano José Carlos Maximiliano Mojica Burgos, mayor de edad, Abogado y Notario, de este domicilio, y el segundo, por el ciudadano Marco Antonio Elías Zablah Safie, mayor de edad, comerciante, del mismo domicilio; quienes solicitan se declare, de un modo general y obligatorio, la *inconstitucionalidad por omisión parcial en el art. 26 inc. 2°* del Decreto Legislativo n° 208, de 30-XI-2000, publicado en el Diario Oficial n° 237, de 18-XII-2000, que contiene la *Ley del Fondo de Conservación Vial (LEFOVIAL)*, reformado por Decreto Legislativo n° 597, de 31-X-2001, publicado en el Diario Oficial n° 212, de 9-XI-2001, y por Decreto Legislativo n° 114, de 12-X-2006, publicado en el Diario Oficial n° 57, de 31-III-2008; por la supuesta violación al principio de igualdad, consagrado en el art. 3 de la Constitución.

La disposición impugnada prescribe:

“Art. 26.- Establécese la contribución de conservación vial. En consecuencia constituye hecho generador de la citada contribución la venta o cualquier forma de transferencia de propiedad de diesel y gasolinas o sus mezclas con otros carburantes que realicen importadores o refinadores. En los casos de personas naturales o jurídicas que importen directamente dichos productos para su propio consumo, la contribución se generará en el momento que dichos productos ingresen al país. --- El valor de la contribución de conservación vial será de veinte centavos de dólar americano (US\$0.20) por galón de diesel, gasolinas o sus mezclas con otros carburantes. Se exceptúa de esta disposición la gasolina de aviación y el combustible utilizado para las actividades de pesca. Para los efectos de la presente exclusión, constituyen actividades de pesca únicamente la extracción de producto hidrobiológico. En el caso de las personas naturales o jurídicas que se dediquen a las actividades de pesca referidas en este inciso, éstas deberán estar inscritas en el Registro Nacional de Pesca y Acuicultura, y CENDEPESCA les deberá extender un documento de identificación para el goce del beneficio concedido en este inciso, el

cual deberá ser presentado al distribuidor de combustibles oportunamente. --- La contribución de conservación vial deberá ser retenida por el importador o refinador, al momento de la venta o transferencia de combustibles en el mercado local. --- Dentro de los primeros cinco días hábiles de cada mes, los importadores o refinadores locales deberán enterar al Fondo General del Estado las contribuciones acumuladas del mes anterior, asimismo, dentro del mes siguiente al período de recaudación, deberán informar por escrito al FOVIAL sobre las cantidades enteradas, anexando una declaración jurada del volumen facturado y/o transferido. --- INCISO DEROGADO.”.

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

*Analizados los argumentos; y considerando:*

**I.** En el proceso, los intervinientes expusieron lo siguiente:

*1.* El cuidado Mojica Burgos inició su fundamentación citando la Sentencia de inconstitucionalidad pronunciada por esta Sala el 12-VII-2005, en el proceso 59-2003. Al respecto, sostuvo que con dicho fallo se confirma que existe inconstitucionalidad en la disposición impugnada por no contemplar en el mismo beneficio a las actividades generadoras de energía.

*A.* Respecto del parámetro constitucional propuesto para ponderar la constitucionalidad de la disposición impugnada, el demandante afirmó que el art. 3 Cn. concibe a la igualdad jurídica, que puede calificarse como: *igualdad ante la ley*, es decir, frente a supuestos de hecho iguales, las consecuencias deben ser las mismas, evitando toda desigualdad arbitraria no justificada; y como *igualdad ante la Administración*, que consistirá en la imposibilidad de trato diferenciado entre sujetos que presenten las circunstancias; y, finalmente, como igualdad ante la jurisdicción, que en puridad es la igualdad en la aplicación del derecho.

Para Alonso García –dijo–, la lesión de este principio requiere, en primer lugar, un tratamiento desigual, que vendrá dado por la diversidad de consecuencias jurídicas, en segundo lugar, la existencia de motivos que apoyen jurídicamente la igualdad de tratamiento –relevancia de la desigualdad– y, en tercer lugar, la ausencia de justificación de esa desigualdad.

Según Rubén Hernández Valle –sostuvo–, la jurisprudencia constitucional española ha precisado entre los diversos corolarios de la igualdad real y efectiva que debe existir, que la

función de la igualdad no puede dar lugar a resultados contrarios a los derechos y libertades fundamentales, ni pueden producirse normas contrarias a otros preceptos o principios constitucionales, como tampoco puede, con tal motivo, vulnerarse el principio jurídico de la igualdad misma, el cual rechaza las diferencias discriminatorias; tampoco puede el legislador establecer distinciones artificiosas o arbitrarias entre situaciones homogéneas o cuyas diferencias reales, si existen, carecen de relevancia para ese trato diferente.

De ahí que –siguió– la ley singular debe responder a una situación de igual índole y ser una medida razonable y proporcionada al supuesto de hecho sobre el que se proyecta. Por esta razón, la desigualdad, en el caso del art. 26 de la LEFOVIAL no puede limitarse a excepcionar al combustible utilizado en la aviación, al diesel utilizado por el transporte público colectivo y al utilizado por el sector pesca; sino que, en ese mismo sentido, debe excepcionarse a la actividad de generación de energía, porque el precepto legal aplica de igual manera.

*B.* Luego de reseñar la jurisprudencia constitucional relacionada con el principio de igualdad, el demandante sostuvo que, si bien el mismo permite las diferenciaciones, ello no es posible cuando los sujetos se encuentran en las mismas condiciones. Para que una diferenciación en la ley sea válida, es necesario que la misma esté basada en una razón y en el respeto al principio de proporcionalidad.

Es preciso –dijo– establecer un acápite de los principios de razonabilidad y de proporcionalidad, que son la esencia misma del derecho. De ahí que los actos, leyes o sentencias, deben ser la expresión de razonabilidad y proporcionalidad. Pese a lo anterior, se ha considerado que tales principios podrían tener un asidero normativo en la aplicación de estos principios dentro de la Ley Suprema, en los arts. 1 y 246 Cn., que se constituyen ante todo como una garantía del contenido de los principios y derechos constitucionalmente reconocidos. Estos principios son esenciales para el desarrollo axiológico del contenido constitucional vinculados al valor justicia.

En la sentencia pronunciada en el proceso de Inc. 15-96 –siguió–, esta Sala afirmó que la configuración del Estado Constitucional de Derecho debe guiarse por los principios racionales basados en ciertos presupuestos fundamentales como son: la limitación de la actividad de los órganos del poder por la constitucionalidad y la legalidad; la garantía por parte de ésta de los derechos fundamentales; y la teoría del control jurisdiccional de toda actividad del Estado.

En ese sentido –agregó–, siendo lo razonable lo opuesto a lo arbitrario, mediante el control de razonabilidad el Órgano Judicial penetra necesariamente en la ponderación de los

critérios y medios de que se valen los órganos del poder para ejercer sus competencias; para el caso, toda clase de contribuciones deben establecerse de acuerdo a los principios de igualdad, proporcionalidad y equidad, lo que en sentido jurídico-político supone equilibrio y moderación en el uso del poder estatal.

De hecho –afirmó–, la razonabilidad se refiere no a un análisis lógico matemático, sino a la necesidad de aplicar las disposiciones a los asuntos judiciales bajo la idea de justicia. Ello implica, justamente, la creación judicial de derecho a partir de valores constitucionales, o de la integración de disposiciones. Por tanto, se encuentra en función del alejamiento de la arbitrariedad y el acercamiento a la justicia, prohibiendo todo tipo de intromisión en el ejercicio de los derechos fundamentales, que no tenga justificación alguna, basándose en el respeto y la debida ponderación de tales derechos y la necesaria vinculatoriedad de su contenido axiológico.

Existen –dijo– preceptos constitucionales en los que la racionalidad o razonabilidad se convierten en el parámetro para el examen de disposiciones inferiores, sobre todo en aquellos casos donde la Constitución es sumamente abstracta, poco precisa, siendo la única forma posible de hacerlos operativos –es decir, de llevarlos a la aplicación cotidiana– por medio del examen de racionalidad, habiéndose convertido en la actualidad en el instrumento imperativo para confrontar los límites del poder estatal en la restricción de derechos fundamentales.

Este examen de razonabilidad –sostuvo–, consiste en examinar directamente las disposiciones promulgadas por el poder público, para ver si los motivos o razones que se alegan para justificar el tratamiento dentro de la norma, están o no de acuerdo con los valores constitucionales y se comprueba directamente si las razones tienen un peso específico capaz de contradecir los valores constitucionales; lo que implica la valoración de conceptos sumamente indeterminados por parte del juez, como el de justicia, libertad, igualdad, solidaridad, bien común, orden público, entre otros.

De hecho –agregó–, el análisis de lo razonable debe hacerse *a priori* por los operadores jurídicos en el que se analizan situaciones tales como: que la contradicción entre la ley y la Constitución debe ser evidente; que la razonabilidad de la disposición se presume y, por tanto, requiere el esfuerzo de argumentar en su contra; y que antes de inaplicar o declarar inconstitucional una disposición, por irrazonable, el juzgador debe buscar una interpretación que resulte conforme con la norma constitucional.

Consecuentemente –sostuvo–, la razonabilidad es un estándar valorativo que permite escoger una alternativa entre varias, más o menos, restrictivas de derechos o principios constitucionalmente reconocidos, valiéndose de ciertos criterios objetivados. En sentido amplio, conlleva una serie de elementos a la hora de su aplicación al caso concreto que pueden ser: (i) la adecuación o idoneidad frente al caso concreto; (ii) necesidad o indispensabilidad para el análisis de la situación; y (iii) proporcionalidad en sentido estricto.

Por último –manifestó–, para que exista proporcionalidad es necesario que la medida no altere el contenido esencial del derecho afectado, y que introduzca precisiones tolerables de la norma constitucional, teniendo en cuenta la importancia del fin perseguido. Para el caso, el artículo impugnado omite dentro de las exclusiones a la contribución al FOVIAL, a las empresas generadoras de energía, sin que exista ninguna razón que justifique el tratamiento diferenciado a las excepciones contempladas por la ley: combustible para aviación y para el transporte colectivo, que además, por vía jurisprudencial, se ha excepcionado el combustible para actividades de pesca.

C. Para su funcionamiento –continuó–, las empresas generadoras de energía utilizan combustible diesel que se almacena en depósitos autorizados por la Sección de Hidrocarburos del Ministerio de Economía.

La LEFOVIAL –dijo–, prescribe el pago de un monto por la utilización de la red vial. Además, prescribe excepciones a la regla general, favoreciendo, por una parte, la gasolina de aviación y, por otra, el diesel subsidiado para transporte público de pasajeros, excepciones que sin lugar a dudas vulneran sensiblemente el principio de igualdad, pues el combustible diesel en el caso de la generación de energía se utiliza únicamente para el funcionamiento de las máquinas que producen dicha energía; por lo tanto es claro que no se utiliza la red vial en la generación de energía, como es el caso de la gasolina de aviación; además, existe una finalidad social, pues la excepción evitará que el costo se traslade a los usuarios. Lo expuesto justifica que, de hecho, las generadoras de energía, al igual que la gasolina para aviación y para autobuses de transporte público, debe aplicarse la misma normativa, en este caso, la excepción de contribución al FOVIAL.

Que el objetivo de la Ley del FOVIAL es el uso de la red vial y su mantenimiento, confirma que en la generación de energía no produce daños ni afecta la red vial, por lo que existe la misma razón y justificación para excepcionarles de la generalidad, siendo justo el criterio de

diferenciación en el tratamiento con el combustible utilizado para la aviación, los autobuses de transporte público y las actividades de pesca.

En conclusión –afirmó–, la constatación de la inconstitucionalidad de la disposición impugnada, ahora respecto de la energía, permitiría aplicar la norma conforme a la Constitución, y no como hasta ahora se aplica, en flagrante violación constitucional pues, no se utiliza la red vial. Existiendo, entonces, la misma razonabilidad se justifica que también se excepcione a la actividad generadora de energía.

2. Por su parte, el demandante Marco Antonio Elías Zablah Safie, sostuvo que, desde el punto de vista institucional, la responsabilidad del FOVIAL la describe el art. 5 de la ley que lo ha creado, y establece que la misma consistirá en administrar eficientemente los recursos financieros que le corresponden, debiendo realizar un nivel adecuado del servicio de conservación de la red vial nacional prioritaria mantenible.

Luego de exponer las acepciones de los términos relacionados con el FOVIAL, el demandante manifestó que su fuente de financiamiento se encuentra contenida en el art. 26 de la LEFOVIAL, que establece una contribución especial determinada por galón de diesel, gasolina o sus mezclas con otros carburantes.

De la aplicación de la contribución especial –continuó– se exceptúa del FOVIAL la gasolina de aviación, y el diesel subsidiado para el transporte público de pasajeros. La gasolina y diesel que se utiliza en todo tipo de vehículos acuáticos y especialmente en lanchas, botes y barcos utilizados para la pesca artesanal, industrial, transporte de pasajeros y de carga, o simplemente para el turismo o deportes acuáticos, se ve constreñida a pagar el FOVIAL, pese a que la finalidad de conservar la red vial, no tiene relación con dichas actividades.

El FOVIAL –agregó– no es un impuesto, es una contribución especial que tiene por finalidad la conservación vial; lo que significa que todo tipo de vehículo acuático que utilice gasolina o diesel al que se le aplica el FOVIAL, se ven obligados a pagar una contribución especial, por un servicio que no reciben.

Después de citar la jurisprudencia constitucional relacionada con el principio de igualdad, el demandante sostuvo que dentro de la aplicación de la Ley del FOVIAL se excluye la gasolina de aviación y el diesel subsidiado para el transporte público de pasajeros; sin embargo, de forma arbitraria, se da un tratamiento desigual al rubro de gasolina y diesel que se utiliza en todo tipo de vehículos acuáticos, cuando a éstos se les impone la aplicación del FOVIAL, lo que genera una

diferenciación arbitraria, en relación con los rubros exceptuados, sin que exista para ello un motivo razonable que surja de la naturaleza o de la realidad para diferenciar.

Con base en los anteriores argumentos, el ciudadano Zablah Safie solicitó se declare la inconstitucionalidad por omisión parcial, contenida en el art. 26 de la LEFOVIAL, por violación al principio de igualdad, consagrado en el art. 3 Cn.

3. A. La Asamblea Legislativa, en relación con la demanda que dio inicio al proceso de Inc. 66-2005, sostuvo que la finalidad, tanto del legislador, como de todos los demás organismos que conforman el Estado, es la protección del derecho de igualdad, así como también todos los demás derechos consagrados en la Carta Magna. Y es que, la igualdad debe generar el trato de equidad y equilibrio entre las personas que, gozando de similares características, deben ser reguladas de una sola manera. Sin embargo, como toda regla general, tendrá sus excepciones, cuando la diferenciación en la regulación tenga una verdadera justificación, a través de la lógica y de especificaciones técnicas, que llevan a esa regulación diferenciada, sin caer en una acción arbitraria por parte del legislador.

Claro está –dijo–, que la técnica jurídica-legislativa, con la obligación de respeto de la Constitución, exige al legislador crear normativas que, basadas en la razón, protejan los derechos y cumplan las directrices establecidas en la Ley Suprema. Y es que, al regular un ámbito específico, como el caso que nos atañe, el principio de igualdad siempre ha estado protegido y las diferencias que existen han surgido de una verdadera valoración objetiva.

La igualdad ante la ley –continuó–, debe ser la regla general, ya que ante supuestos de hecho o actos iguales, las consecuencias son las mismas, pero también es del *deber ser* que el legislador tome en cuenta a todos los actores obligados con la norma y observe cuál de estos debe tener un trato diferente, evitando la desigualdad arbitraria y no justificada.

El que una o varias personas no se encuentren incluidas dentro de las excepciones a la regla general –afirmó–, no debe ni puede ser visto de una manera *a priori* y sin verdadera investigación objetiva, tal como lo establece la doctrina alemana, como una exclusión de esas personas de una manera arbitraria o discriminatoria, pues mal se haría en sostener valoraciones que evidentemente distan de una verdadera objetividad.

Ante una situación totalmente técnica –dijo–, en cuanto al criterio tomado para crear excepciones, se debe también entrar a observar todos estos parámetros técnicos; siendo obligación del órgano resolutor tomar en cuenta para su decisión estos aspectos importantes,

expresados o no por las partes. Asimismo, las normas que integran un ordenamiento jurídico no constituyen un agregado inorgánico de preceptos, es decir, el derecho positivo salvadoreño no es un conjunto de normas yuxtapuestas, destinadas a resolver cada una distintos casos, sin que exista entre ellas vínculo alguno. Esa pluralidad de normas constituye un todo ordenado y jerarquizado, y no se puede tomar una decisión basada en un examen incompleto, sin tomar en cuenta las demás disposiciones similares, en este caso concreto es hacer un examen, como primer punto, de la idoneidad de la normativa impugnada frente a todo el marco normativo similar, que para que nos atañe, sería toda la LEFOVIAL.

Entonces –manifestó–, luego de este primer examen, observando que tal disposición dista o no de la normativa general, debe hacerse el examen constitucional respectivo, tomando en cuenta parámetros jurídicos y técnicos que han llevado a la creación de tal normativa, y declarar si existe o no tal inconstitucionalidad.

Como consecuencia de la creación de la LEFOVIAL –sostuvo–, el Estado se encuentra en la obligación de observarla, para darle prioridad al desarrollo de la misma, debiendo ser garante de la seguridad jurídica que la misma conlleva. Y es que, el interés público prima sobre el particular o sectorial, y es deber de todas las instituciones velar por los derechos de la mayoría de ciudadanos, y no dejarlos desprotegidos, por valoraciones que se han hecho *a priori*, carente de un verdadero examen de constitucionalidad, donde se deben incluir aspectos técnicos del tema, pues la LEFOVIAL trata sobre la conservación vial, y no sobre si se hace uso o no de las redes viales.

La contribución destinada al fondo de conservación vial –agregó–, no es un tributo debido en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, el tributo es debido en razón de la utilidad y beneficio que genera para todas las personas que se encuentran dentro de El Salvador, y es erróneo pensar que tanto para la industria pesquera, como para la industria de generación de energía no les beneficia una red vial en perfecto estado. Pero, siendo más acuciosos, observamos que el hecho generador de la contribución no es el uso de la red vial, el hecho generador de esa contribución es la venta o cualquier forma de transferencia del diesel y gasolinas o sus mezclas con otros carburantes, y que, lo recaudado tiene como finalidad mantener en buen estado la red vial. Debe quedar claro que la contribución no se paga por la utilización de la red vial, la contribución se paga para dar un excelente mantenimiento a las carreteras y generar

competitividad y productividad a todos los sectores productivos de la sociedad, incluyendo a la industria pesquera y la generación de energía.

Una vez se determinó cuál sería el hecho generador de la contribución –afirmó–, se comenzó a realizar el análisis de qué sectores involucrados deberían estar exentos de la misma; en primer lugar, si el beneficio es para la población y de interés público, se buscó al sector más vulnerado por esa contribución, y se determinó que serían los usuarios del transporte público de autobuses, más no el sector transporte, y que en razón de las personas que usan este servicio, debía estar exento de la contribución; en segundo lugar, se determinó que la gasolina de aviación estuviera exenta, más no el sector aéreo.

En el caso de la exención de la gasolina de aviación –sostuvo–, queremos hacer un análisis más profundo, y es que, dicha exención no se otorgó porque los aviones no utilizan la red vial, pues, como ya se dijo, la finalidad de la ley y el hecho generador de la contribución no son la utilización de las carreteras por vehículo de motor, la exención a la gasolina de aviones se otorgó porque es un combustible que difiere de la gasolina en su proceso de obtención. Contiene aditivos distintos a los del combustible común, tiene características especiales en cuanto al número de octanos, a la presión de vapor Reid, a las gomas actuales, a la densidad, a la volatilidad, entre otras.

Las gasolinas de avión –afirmó– son dos: la AV-GAS que es una mezcla de hidrocarburos principalmente de isoparafinas y una pequeña cantidad de aromáticos, a la cual se le agregan ciertos aditivos: tetraetil de plomo para llevar el producto a los niveles de octanaje requeridos, además de antioxidantes y anticongelantes; su formulación, así como sus características de volatilidad, son bastante diferentes a las gasolinas para motor usadas en los vehículos y su principal uso es en aviones con motor a pistón; y el combustible. Además, existe el combustible para avión de turbina Jet A-1, que es una mezcla de hidrocarburos donde predominan los componentes parafínicos y nafténicos y con cantidades controladas de olefinas y aromáticos, es un combustible con buenas características de combustión y alto contenido energético, que se utiliza en los aviones que tienen motores de turbina, tanto para vuelos comerciales, como militares. Sus especificaciones son fijadas por entes internacionales reconocidos y son de cumplimiento obligado para los productores y distribuidores de este producto.

Por tanto –agregó–, la Asamblea Legislativa tuvo a bien exonerar a la gasolina de aviación del pago de la contribución, por ser de características complejas y muy diferentes a las

gasolinas comunes, entiéndase la gasolina regular, súper y diesel; y no como se pretende establecer que se ha exonerado al sector aviación porque no usa la red vial.

De la misma manera –siguió–, se tomó en cuenta al sector pesquero y al sector de generación de energía, y se determinó que ambos sectores utilizan combustibles de los que podemos llamar comunes como el diesel, y sólo si el sector pesquero hubiera utilizado Fuel oil intermedios (IFOS), que son combustibles marinos residuales, provenientes de las mezclas físicas del Fuel Oil (Bunker C) con gasóleo y diesel, del cual existen varios grados y se clasifican de acuerdo a su viscosidad y a la escogencia según los requerimientos del motores el que va a ser usado, pudiera ser exento. Los grados conocidos internacionalmente son: IFO 180, IFO 240 e IFO 380, que se utiliza en los motores y calderas de barcos; y si el sector de generación de energía hubiera utilizado Fuel oil n° 6 (Bunker C) –que es un combustible residual de la destilación y craqueo del petróleo, es un producto viscoso y con ciertos grados de impureza, cuyas características generales exigen métodos especializados para su empleo, siendo la viscosidad una de sus principales características y de ser tomada en cuenta para su manejo adecuado, siendo su uso principalmente industrial en calderas y quemadores como una fuente de producción de energía–, la Asamblea pudiera haber establecido la exención para esos tipos de gasolina, ya que al igual que la de aviación son de características especiales y diferentes, solo que en el caso de la industria pesquera, de la de generación de energía y de otros sectores, utilizan combustibles comunes.

Enfatizó el Órgano Legislativo que la contribución se paga por la adquisición de combustible, no por la utilización de la red vial por un vehículo de motor. Pues este pensamiento sería tan reducido y equivocado que preocupa que exista la visión de querer generar competitividad y productividad en los sectores y personas productivas del país, pues, si la intención de legislador hubiera sido que el hecho generador fuera la utilización de la red vial por vehículo de motor, así lo hubiera establecido en la ley, por lo tanto exhortó “a no tergiversar la intención del legislador”.

Con lo antes expuesto –siguió–, queda claro que el no contemplar a estos sectores, en principio, dentro de las excepciones, no se debió a una desigualdad arbitraria y no justificada, sino que provino de un verdadero estudio y análisis técnico de lo que se logró normar, ejerciendo su facultad de determinar el criterio de valoración como las condiciones del tratamiento

normativo desigual, basándose en la razón y lógica suficiente para no vulnerar el derecho a la igualdad, y no caer en una diferenciación arbitraria.

Finalmente, la Asamblea Legislativa hizo mención del precedente establecido en la Sentencia de 12-VII-2005, pronunciada en el proceso de Inc. 59-2003, respecto de la inconstitucionalidad por omisión parcial, en la exclusión arbitraria de beneficio que se constató en dicha sentencia. En ese sentido, sostuvo que, respetuosos de la Constitución, de la institucionalidad, del control de pesos y contrapesos y del imperio de la ley, “tal resolución, apresurada, careció de un verdadero análisis jurídico y técnico de la realidad con la que el legislador creó dicha normativa y exhortamos a utilizar más la figura de la investigación jurídica para casos muy particulares, que repercuten en el ámbito jurídico, porque sin el apoyo de estas especificaciones técnicas no puede darse un verdadero criterio jurídico objetivo. De la inclusión del sector pesquero, se abre una posibilidad nueva de evasión tributaria, pues, aunque le corresponde al Estado velar porque no exista, no puede comprobarse que todo el bien exento sea utilizado para la finalidad pesquera”.

*B.* Respecto de la demanda presentada por el ciudadano Zablah Safie, la Asamblea dijo que, respecto del principio de igualdad, es claro que la finalidad tanto del legislador como de todos los demás entes estatales, es la protección del mismo, así como también de todos los demás derechos consagrados en la Carta Magna. Y es que la igualdad debe generar el trato de equidad y equilibrio entre las personas que, gozando de similares características, deben estar reguladas de la misma manera. Es obvio que, como toda regla, tendrá sus excepciones, las cuales sólo pueden operar cuando la diferenciación en la regulación, tenga una verdadera justificación, a través de la lógica y las especificaciones técnicas.

Como consecuencia de la creación de la LEFOVIAL –continuó–, el Estado, es decir, todos los órganos del Estado –incluyendo a la Corte Suprema de Justicia–, se encuentran en la obligación de observar esa ley, al igual que todas las demás, para darle prioridad en su desarrollo, debiendo ser garante de seguridad jurídica. Y es que, en primer lugar, el interés público prima sobre el particular o sectorial, y es deber de todas las instituciones velar por los derechos de la mayoría de ciudadanos, no dejándolos desprotegidos, por valoraciones que se han hecho *a priori*, carentes de un verdadero examen de constitucionalidad, que incluya aspectos técnicos del tema.

La contribución destinada al FOVIAL –agregó– no es un tributo debido en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, tal tributo es debido en razón de la utilidad y

beneficio que genera para todas las personas que se encuentran dentro de El Salvador, y es erróneo pensar que, tanto para la industria pesquera como para todo tipo de vehículo acuático, no les beneficia la red vial en perfecto estado. Pero siendo más acuciosos observamos que el hecho generador de tal contribución no es el uso de la red vial, el hecho generador es la venta o cualquier forma de transferencia de propiedad del diesel y gasolinas o sus mezclas con otros carburantes; asimismo, puede advertirse que lo recaudado tiene como finalidad el mantener en buen estado la red vial. Debe quedar bien claro que la contribución no se paga por la utilización de la red vial por un vehículo automotor, la contribución se paga para dar un excelente mantenimiento a las carreteras y generar competitividad y productividad para todos los sectores de la sociedad incluyendo a la industria pesquera.

Una vez determinado cuál es el hecho generador –manifestó–, se realizó el análisis de los actores involucrados que deberían estar exentos; en primer lugar, si el beneficio es para la población y, por tanto, de interés público, se buscó al sector más vulnerado por esta contribución, y se determinó que serían los usuarios del transporte colectivo de autobuses, más no el sector transporte, y que en razón de las personas que usan este servicio, debían estar exentos de la contribución los que, con fines de transporte colectivo público adquieran combustible; en segundo lugar, se determinó que la gasolina de aviación estuviera exenta, más no el sector aéreo.

Nuevamente enfatizó que la contribución se paga por la adquisición de combustible, y no por la utilización de la red vial, pues este pensamiento sería tan reducido y equivocado que preocupa que exista la visión de querer generar competitividad y productividad en los diversos sectores del país, pues si la intención del legislador hubiera sido que el hecho generador fuera la utilización de la red vial por vehículo automotor, así lo hubiese establecido en la ley, por lo tanto, también exhortó “a no tergiversar la intención del legislador”.

Con lo antes expuesto –concluyó–, se deja claro que el no contemplar a estos sectores en principio, dentro de las excepciones, no se debió a una desigualdad arbitraria y no justificada, sino que provino de un verdadero estudio y análisis técnico de lo que se logró normar, ejerciendo su facultad de determinar el criterio de valoración como las condiciones del tratamiento normativo desigual, basada en la razón y lógica suficiente para no vulnerar el derecho a la igualdad y no caer en una diferenciación arbitraria.

4. A. El Fiscal General de la República, licenciado Felix Garrid Safié Parada, en cuanto al proceso de Inc. 66-2005, dijo que el art. 26 de la LEFOVIAL es claro al señalar que el hecho

generador de la contribución especial es la venta o cualquier forma de transferencia de propiedad del diesel y gasolina y otros que deriven del mismo, cuyo fin es la utilización de la red vial nacional.

En ese sentido –siguió–, existe una clara violación al principio de igualdad consagrado en el art. 3 Cn., por omisión en las exenciones a la contribución especial establecidas en la disposición impugnada, de todos aquellos ciudadanos que se dedican a la actividad generadora de energía, lo que genera una desigualdad por diferenciación, porque, tal como lo establece el demandante, en las actividades de aviación y de pesca no se utiliza la red vial, asimismo en las actividades generadoras de energía, el combustible diesel se utiliza para el funcionamiento de las máquinas; por lo tanto, es claro que se utiliza la red vial en la generación de energía.

Y es que –agregó–, el principio de igualdad puede ser considerado no sólo como tal, sino también como un valor jurídico inherente a la condición democrática del Estado de Derecho, es decir, la igualdad constitucional recibe una consideración del programa a desarrollar por parte de los poderes públicos. Este principio no constituye solamente una norma programática, supone, también, una verdadera sujeción para todos los poderes públicos en el ejercicio de sus funciones, como una garantía de legalidad y de imperativo de justicia, según ha expuesto la doctrina.

Aunque el principio de igualdad sea aplicable para el goce de los demás derechos constitucionales –manifestó–, perfectamente el legislador puede hacer diferenciaciones, pero basadas en criterios razonables que justifiquen el trato desigual; pues el art. 3 Cn. contempla tanto un mandato de igualdad en la aplicación de la ley –para las autoridades jurisdiccionales y administrativas–, como un mandato de igualdad en la formulación de la ley –para el legislador y demás entes con potestades normativas–.

El principio de igualdad –afirmó– abarca un mandato a las autoridades jurisdiccionales y administrativas –igualdad en la aplicación de la ley– cuyo sentido se puede describir de la siguiente forma: las leyes deben ser aplicadas sin tomar en cuenta a la persona, es decir, la igualdad en la aplicación del derecho, exige que toda disposición jurídica sea aplicada a todo caso que cae bajo su supuesto de hecho, sin arbitrariedades.

Asimismo –agregó–, la jurisprudencia constitucional ha establecido que dicho mandato exige que los supuestos de hecho iguales sean tratados idénticamente en las consecuencias jurídicas, de tal manera que el órgano jurisdiccional o administrativo no pueda, en casos sustancialmente iguales, modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones o resoluciones,

salvo cuando la modificación de sus precedentes posea una fundamentación suficiente y razonada.

En consecuencia –siguió–, las decisiones y resoluciones deben ser las mismas, al entrar al análisis de los mismos presupuestos de hecho, aunque sean órganos distintos los que conozcan el asunto, evitando que un mismo precepto se aplique en casos iguales con evidente desigualdad, esto es, sin la debida motivación y fundamentación.

Todo lo anterior –sostuvo–, implica que el mandato al legislador y demás entes con potestades normativas en nuestro país, está orientado a sujetar sus formulaciones a criterios razonables, cuando estimen necesario hacer una diferenciación, pues aunque la idea general está encaminada al tratamiento equivalente en situaciones análogas, no es posible encontrar siempre este supuesto en todos los ámbitos de la realidad normada o no resulta querido por quien decide con criterios de valoración.

En efecto –afirmó–, como la mayoría de derechos y principios constitucionales, el de igualdad no es absoluto, sino que corresponde al legislador determinar el criterio de valoración y las condiciones de tratamiento normativo desigual. Lo que si está rotundamente prohibido, desde el punto de vista constitucional, es el tratamiento desigual carente de razón suficiente: la diferenciación arbitraria.

En razón de lo anterior –sostuvo–, el legislador puede hacer diferenciaciones, pero basadas en criterios razonables que justifiquen el trato desigual, pues el art. 3 Cn. contempla un mandato de igualdad en la aplicación de la ley por parte de las autoridades jurisdiccionales y administrativas, un mandato en la formulación de la ley para el legislador y los demás entes con potestades normativas. Por ello, esta Sala debe declarar la inconstitucionalidad del inc. 2° del art. 26 de la LEFOVIAL, por ser contrario al principio de igualdad establecido en el art. 3 Cn, pues no existe la suficiente base material para hacer un trato diferenciado en la aplicación del impuesto, por el uso de la gasolina de avión, el uso de actividades de pesca, y el uso de gasolina o diesel en actividades de generación de energía, lo cual origina una desigualdad en la aplicación de la ley, puesto que constituye un trato diferenciado sin una justificación jurídica material.

Se insiste –agregó–, que el objetivo de la LEFOVIAL es el uso de la red vial y su ulterior mantenimiento, es por ello que dicha contribución ha sido establecida por el legislador como una contribución especial, y de su naturaleza misma se deriva que las actividades de generación no produce daños ni afecta la misma red nacional; en ese sentido, no existe ningún criterio que

justifique el trato diferenciado respecto de la excepción legal establecida en la disposición impugnada, respecto del combustible utilizado para la aviación, los autobuses de transporte urbano y las actividades de pesca.

Luego de relacionar la jurisprudencia establecida en la Sentencia pronunciada en el proceso de Inc. 59-2003, el Fiscal concluyó solicitando que se declare la inconstitucionalidad por omisión parcial solicitada, determinando que, además de la gasolina para aviación, para actividades de pesca y el diesel para autobuses del transporte público de pasajeros, debe excepcionarse al combustible utilizado en la generación de energía.

*B.* Respecto del proceso 4-2006, el Fiscal General de la República afirmó que en la actualidad el Gobierno Central, a través del Ministerio de Obras Públicas, Transporte, Vivienda y Desarrollo Urbano, no alcanza a cubrir las urgentes y puntuales necesidades de conservación vial; lo cual es un factor que acelera el deterioro de la misma, impactando negativamente en el usuario, en los sectores productivos y en el interés nacional del desarrollo endógeno como política nacional.

La necesidad de regular el ornato de las ciudades –dijo–, pueblos y comunidades en general, propician la reglamentación de normativas gubernamentales, estatales y municipales, para regular el mantenimiento y conservación de las vías públicas, que prestan una función pública.

El objetivo de esta ley –sostuvo– es crear en el país la cultura del mantenimiento, ya que durante décadas el Estado había tenido un sistema inadecuado de financiamiento para la conservación y mantenimiento de la red vial; por lo que se hizo necesario crear un marco jurídico para diseñar un nuevo modelo institucional centrado no sólo en la construcción de nuevas vías o edificaciones, sino establecer una nueva institucionalidad eficaz con una visión de gestión de la conservación, que cumpla con una función social.

Estas nuevas exigencias legales –manifestó–, nos disciplinan de manera integral, a fin de subsanar las fallas y establecer las medidas que garanticen la previsión de los recursos indispensables, encaminadas a crear una cultura nacional sobre la conservación y mantenimiento de la red vial, pues ésta es un bien público y un patrimonio que forma parte importante de la estructura funcional del país, y su buen estado de funcionamiento es vital para el desarrollo económico y social de la nación. Para el usuario, como para la economía, una red vial en buen

estado representa importantes beneficios que constituye un factor determinante en la competitividad y productividad industrial, comercio, agricultura, turismo y demás sectores.

Con la creación de la LEFOVIAL –agregó–, se permite despejar dudas con respecto a la diversidad de criterios e interpretaciones que puedan existir acerca de las competencias en materia de infraestructura vial, estableciendo el marco legal para el financiamiento y gestión de su conservación.

El art. 26 de la LEFOVIAL –sostuvo–, es claro al señalar que el hecho generador de impuesto es la venta o cualquier forma de transferencia de propiedad diesel y gasolina u otros que deriven del mismo, siendo competencia del Gobierno Central la Red Vial Nacional Prioritaria, es decir, aquella que tiene como propósito comunicar adecuadamente a los Municipios del país. Esta disposición exceptúa la gasolina de aviación y el diesel subsidiado para el transporte público de autobuses, no exceptuando los vehículos acuáticos que no hacen uso de la red vial nacional, creando con ello un trato desigual en la aplicación de la ley, lo cual es contrario al principio de igualdad.

Luego de citar la jurisprudencia constitucional relacionada con el principio de igualdad, el Fiscal General concluyó afirmando que el art. 26 LEFOVIAL es constitucional, a excepción del inc. 2º parte final, por transgredir lo dispuesto en el art. 3 Cn., al no existir fundamento jurídico que justifique el trato diferenciado en la aplicación del impuesto por uso de gasolina y diesel que utilizan los aviones y el uso de gasolina y diesel que utiliza todo tipo de vehículo acuático. Lo cual origina una desigualdad en la aplicación de la ley, existiendo una exclusión arbitraria de beneficio por parte del legislador, al no excluir al sector que se dedica a la pesca, o a quienes no se benefició con las excepciones que otorga el mismo artículo.

Con base en los anteriores argumentos, el Fiscal General finalizó su informe solicitando se declare la inconstitucionalidad del art. 26 inc. 2º de la LEFOVIAL, por violar el art. 3 Cn., que consagra el principio de igualdad.

**II.** Luego de expuestos los motivos de inconstitucionalidad argumentados por los demandantes, las razones aducidas por la Asamblea Legislativa para justificar la exclusión impugnada y la opinión del Fiscal General de la República, es procedente hacer algunas precisiones sobre las peculiaridades del objeto de control en el presente caso, y las implicaciones que genera en el tipo de examen a realizar sobre el mismo.

1. En efecto, los términos de impugnación planteados no se refieren al típico contraste de normas, en el que por un extremo se identifica una prescripción normativa cuyo contenido es contrario a un postulado constitucional. En el presente caso, los demandantes han planteado la inconstitucionalidad de una omisión, es decir, no sobre lo que el art. 26 inc. 2° LEFOVIAL prescribe, sino sobre aquello que omitió incluir.

Por ello, debe aclararse que el objeto de control planteado no es el contenido normativo del art. 26 inc. 2° LEFOVIAL en tanto que establece una exención al pago de la contribución que el mismo artículo crea, sino, como bien señalan los demandantes, el juicio de constitucionalidad versará sobre la omisión del legislador de incluir dentro de dicha disposición a diversos sujetos que comparten las mismas características que los exentos.

Para el caso, la consideración legislativa de establecer una exención tributaria a determinado sector –aviación– se plantea como término de comparación –y no como objeto de control– respecto de la supuesta violación al principio de igualdad, es decir, no se pretende la inconstitucionalidad del art. 26 de la LEFOVIAL por lo que regula, sino analizar si la exclusión o no inclusión dentro de la misma consideración –beneficio– se encuentra justificada, vale decir, que no es arbitraria, respecto de otros sectores.

2. Este tipo de análisis se realiza no sobre normas previamente establecidas, sino sobre aquellos comportamientos omisivos de los entes investidos de potestades normativas, en cuanto a la producción de disposiciones infraconstitucionales que desarrollen las normas que contienen mandatos constitucionales; es decir, el principal efecto es constatar la omisión en desarrollar *mandatos constitucionales* –normas que sin el consecuente desarrollo legislativo ven mermada su efectividad práctica–.

La igualdad, en este respecto –como mandato en la formulación de la ley– obliga al legislador a no incorporar en las normas restricciones en el goce de los derechos de los sujetos, que se basen en diferencias que no correspondan a criterios de razonabilidad y proporcionalidad. Esto implica que el legislador, en el desarrollo de su actividad, puede disponer incorporar a las normas elementos que impliquen diferenciación en el tratamiento de los destinatarios de las mismas, siempre y cuando éstos obedezcan a criterios de valoración *relevantes*.

Por ello, si la diferenciación plasmada en una disposición es el resultado de una desigualdad verificada por el mismo legislador, la obligación de demostrar su razonabilidad o justificación constitucional incumbe precisamente a quien defiende la ley. Es el legislador quien

en todo caso debe demostrar en un proceso de inconstitucionalidad, que la decisión legislativa adoptada en los términos anteriores, no responde a criterios arbitrarios.

3. En ese sentido, la estructura de la presente decisión se encamina, en un primer momento, a establecer la naturaleza del tributo creado a partir de la LEFOVIAL (III); y, luego, determinar la relación del principio de igualdad con las exenciones tributarias (IV); y la consideración jurisprudencial sobre la exclusión arbitraria de beneficio (V); y, finalmente, constatar si existe o no la inconstitucionalidad por omisión parcial alegada por los demandantes (VI); y las consecuencias jurídicas del presente pronunciamiento (VII).

**III. 1.** En primer lugar, es necesario establecer los elementos comunes al tributo como género, pues la caracterización jurídica del mismo es determinante para delimitar las notas específicas de sus especies.

A. De acuerdo al art. 11 del Código Tributario, los tributos son obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. A partir de este concepto, pueden extraerse los elementos que lo componen: (i) en primer lugar, los tributos son obligaciones exigidas por el Estado en ejercicio de su poder de imperio; en definitiva, el elemento esencial del tributo es la coacción, manifestada especialmente en la prescindencia de una contraprestación voluntaria y espontáneamente realizada por el sujeto obligado; debido a este carácter coactivo, se hace necesario establecer un límite formal a la misma, el cual se traduce en el hecho que no puede haber tributo sin ley previa que lo cree; (ii) por otra parte, el tributo es una prestación en dinero. Es característico, en nuestra economía y en el ordenamiento jurídico, que la prestación tributaria sea en dinero, aunque ello no obsta para que en algún momento se establezca tributos en especie, pues basta con que dicha prestación sea pecuniariamente valuable y que concurren los otros elementos caracterizadores para que constituya un tributo; (iii) finalmente, los tributos tienen como finalidad la obtención de recursos destinados a cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas. Sin embargo, este objetivo puede no ser el único; a veces, el tributo puede perseguir fines extrafiscales, o sea, ajenos a la obtención de ingresos. Así, están los aranceles aduaneros para la protección de la producción interna del país y de impuestos con fines de desaliento o incentivo de determinadas actividades privadas. En ese sentido, esta finalidad extrafiscal adicional no constituye la esencia jurídica del tributo, sino la utilización para objetivos económico-sociales de una herramienta de intervencionismo; es decir, el Estado puede recurrir a

medidas tributarias para intervenir activamente en la economía nacional orientándola para generar beneficios a la comunidad.

B. Partiendo de las nociones antes apuntadas, la clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo de los tributos es la que los divide en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

a. El *impuesto* es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente. Elemento propio y de carácter positivo del impuesto es la ausencia de vinculación entre la obligación de pagar el impuesto y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. A veces se le define como “el tributo exigido sin contraprestación”; esto significa que la nota distintiva del impuesto se identifica en el elemento objetivo del hecho imponible, en el que, a diferencia de las otras especies tributarias, no aparece contemplada ninguna actividad administrativa.

Así pues, se dice que el impuesto es un tributo no vinculado, ya que no existe conexión del obligado con actividad estatal alguna que se singularice a su respecto o que lo beneficie. Por ello, el hecho imponible consiste en una situación que, según la valoración del legislador, tiene idoneidad abstracta como índice o indicio de capacidad contributiva –v. gr., percibir una renta, poseer patrimonio, realizar un gasto–. En tal caso, la obligación tributaria es cuantitativamente graduada conforme a los criterios que se cree más adecuados para expresar cifras concretas, cuál será la dimensión adecuada de su obligación.

b. La *tasa* es un tributo cuyo hecho generador está integrado por una actividad o servicio divisible del Estado o Municipio, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente.

En efecto, de este concepto, podemos extraer las siguientes características de la tasa: (i) es una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio; (ii) debe ser creada por ley; (iii) su hecho generador se integra con una actividad que el Estado cumple y que está vinculada con el obligado al pago; (iv) el producto de la recaudación es exclusivamente destinado al servicio o actividad respectiva; (v) debe tratarse de un servicio o actividad divisible a fin de posibilitar su particularización; y (vi) la actividad estatal vinculante debe ser inherente a la soberanía estatal, es decir que se trata de actividades que el Estado no puede dejar de prestar porque nadie más que él está facultado para desarrollarlas –v. gr., administración de justicia, poder de policía, actos administrativos en sentido estricto–.

En relación con lo anterior, cabe resaltar que esta última característica de la tasa, es la que determina su esencia; es decir que las demás características pueden resultar comunes con otra clase de ingresos, pero la nota distintiva en el caso de las tasas es precisamente el hecho que debe haber una contraprestación realizada por el Estado o el Municipio que se particulariza en el contribuyente, y que dicha contraprestación no puede ser efectuada por un ente privado.

c. Las *contribuciones especiales*, por su parte, son los tributos que se exigen para la satisfacción de *intereses generales* mediante la realización de *obras o actividades especiales del Estado que conllevan a la vez ventajas y beneficios individuales o de grupos sociales*.

Este tributo se caracteriza por la existencia de un beneficio que puede derivarse tanto de la realización de una obra pública, como también de servicios o actividades estatales especiales. Precisamente, este beneficio es el criterio que determina la existencia del tributo, puesto que entraña una ventaja económica reconducible a un aumento de riqueza y, por consiguiente, indicativo de capacidad contributiva.

Sin embargo, conviene aclarar que esa ventaja opera como realidad verificada jurídicamente pero no fácticamente. En otras palabras, es irrelevante que el obligado obtenga o no, en el caso concreto, el beneficio, en el sentido de ver efectivamente acrecentado su patrimonio y en consecuencia su capacidad de pago.

Y es que, la ventaja, como criterio determinador de la existencia del tributo, sólo tiene eficacia en el momento de la redacción de la disposición que lo prevé. Es decir, en tal oportunidad el legislador “conjetura” que la obra, gasto o actividad pública procurará una ventaja al futuro obligado. Pero sí es imprescindible que el hecho que se tomó como productor del beneficio sea realmente idóneo para originarlo.

2. Establecido lo anterior, corresponde ahora determinar el tipo de tributo que se crea a partir de la LEFOVIAL. Para ello, es necesario acudir al ordenamiento jurídico mismo, y verificar la estructura normativa establecida en el art. 26 de dicho cuerpo normativo, así como la finalidad prescrita en el art. 28 del mismo.

A. El art. 26 de la LEFOVIAL establece la contribución de conservación vial, delimitando claramente su hecho generador: la venta o cualquier forma de transferencia de propiedad de diesel y gasolinas o sus mezclas con otros carburantes; así como su monto: veinte centavos de dólar por galón de los productos mencionados; y los supuestos de exención: la gasolina de aviación y el diesel subsidiado para el transporte público de pasajeros por medio de autobuses –

sin perjuicio de los sujetos incluidos a partir de la Sentencia 12-VII-2005, pronunciada en el proceso de Inc. 59-2003–.

De lo descrito anteriormente, pareciera delimitarse la estructura del tributo como impuesto, pues existe un hecho generador que, en principio, no parece tener relación alguna con la satisfacción de un interés general, ni la ejecución de obras o actividades especiales del Estado u otro ente público. De hecho, se prevé el ingreso de la recaudación de las contribuciones al Fondo General de la Nación.

B. Sin embargo, a partir del art. 28 LEFOVIAL en integración con los arts. 1, 2, 3, 4 y 5 de la misma ley, se deduce que la recaudación de esta contribución se destina a una finalidad específica: la conservación vial. Para tales efectos, el art. 28 de la LEFOVIAL, establece que la asignación anual del presupuesto general en el respectivo Ramo de Obras Públicas, se calculará con base al monto generado por la aplicación de lo dispuesto en el art. 26 de la misma ley.

En ese sentido, advertida la finalidad y el destino –al menos jurídico– de la recaudación de la contribución mencionada, la naturaleza del tributo en estudio se configura como una contribución especial, pues: (i) se exige para la satisfacción de un *interés general* –art. 2 LEFOVIAL–; (ii) su concreción se verifica en la *ejecución de obras* destinadas a preservar en forma continua y continuada el buen estado de las vías terrestres de comunicación –art. 3 LEFOVIAL–; (iii) la obra, gasto o actividad pública procura una *ventaja* al futuro obligado –la conservación de la Red Vial Prioritaria–; y (iv) a pesar de plasmarse su ingreso al Fondo General de la Nación, la asignación presupuestaria para el Fondo de Conservación Vial, se calcula con base en la *recaudación de la contribución* prescrita en el art. 26 LEFOVIAL.

En ese sentido, puede concluirse que *la naturaleza del tributo en comento es la de una contribución especial que se destina a la ejecución de diversas obras, para la conservación de la Red Vial Prioritaria.*

**IV. 1.** Sobre las exenciones, es preciso afirmar que las disposiciones jurídicas que establecen tributos determinan quiénes se encuentran en la obligación –definida en la misma ley– de pagar una cantidad de dinero al Estado o a otro ente público en concepto de tributo, a verificarse el hecho generador de la obligación tributaria.

A. En un plano normativo, el hecho generador se plantea como el presupuesto de hecho o hipótesis de la norma, con las características de generalidad y abstracción propias de cualquier presupuesto de hecho normativo, y comprende tres funciones importantes en el establecimiento

de la obligación tributaria: (i) como génesis de la misma; (ii) como identificador de cada tributo; y (iii) como índice o concreción de capacidad económica.

Puesto que la caracterización del tributo se agota en su definición como obligación *ex lege*, el hecho generador aparece como el presupuesto de hecho a cuya verificación se conecta la ley con el nacimiento de la obligación de pagar un monto determinado. Asimismo, el hecho generador es utilizado para configurar cada tributo, no sólo en el sentido de diferenciar cada categoría tributaria –impuesto, tasa o contribución especial–, sino en el de cada concreta figura de tributo –impuestos directos, impuestos indirectos, reales o personales, entre otras clasificaciones–, que se diferencian entre sí con base en su hecho imponible. Además, la definición legal del tributo se conecta con los principios constitucionales, si el hecho generador cumple su función como índice de capacidad económica, pues el legislador ve limitada su discrecionalidad en la creación de hechos imponibles que no sean reveladores de capacidad económica.

B. El hecho imponible presenta, además, una estructura en la cual pueden diferenciarse varios elementos. Uno de ellos, de carácter material, es el objeto del tributo, explícitamente incorporado en la definición del hecho imponible, y que se constituye a partir del propio hecho, acto, negocio o situación que se grava. Así también se encuentran los elementos temporales y espaciales, que delimitan los ámbitos de exigibilidad tributaria. Por su parte, el elemento subjetivo se conforma a partir del sujeto que resulta gravado una vez haya realizado el hecho generador. Es decir, el sujeto que guarda relación con el hecho que la ley ha prefijado para considerarlo su obligado.

2. A. En relación con lo anterior, la exención tributaria tiene lugar cuando la disposición tributaria contempla que en determinados supuestos, previstos expresamente en ella, no obstante producirse el hecho generador, no se desarrolle su efecto principal: el deber de pagar el tributo. Es decir, constituye un efecto de ciertos supuestos incluidos en el ámbito del hecho generador, cuya realización y no obstante ella, no da lugar al surgimiento de la obligación tributaria de pago, constituyendo, pues, una excepción a los efectos normales derivados de la realización de aquél.

El mecanismo jurídico para que esto ocurra se verifica con la concurrencia de dos disposiciones tributarias en sentidos contrapuestos: la primera, la que define el hecho imponible y le asocia el efecto del nacimiento de la obligación tributaria; la segunda, la de exención, que enerva los efectos de la anterior, disponiendo que no se desarrollen tales respecto de determinados sujetos que realicen el hecho imponible –exención subjetiva– o impidiendo que se

apliquen a determinadas situaciones que pudieran incluirse en el hecho generador –exención objetiva–.

B. Entre tributo y exención se da, desde esta perspectiva, una relación de simetría, constituyendo dos fenómenos antagónicos y opuestos. Por un lado, la articulación de tributos generales, cuyo hecho generador se formula lo más ampliamente posible, para abarcar en su integridad todos aquellos casos concretos subsumibles en la generalidad de la norma. Y por otro, la exención como especie de un género más amplio de incentivo o beneficio fiscal, que se traduce en una norma de favor que pretende, ya sea la anulación del efecto del hecho generador o la reducción de la carga tributaria a ciertos sectores.

En ese sentido, el efecto que deriva de la producción del presupuesto de hecho de la exención es el hacer nacer para el correspondiente sujeto el derecho a que el tributo le sea aplicado, teniendo en cuenta la norma de exención. Es decir, que de la realización del presupuesto de hecho de la norma de exención se deriva un derecho, de manera análoga a como de la realización del hecho imponible se deriva una obligación.

3. En cuanto a las relaciones entre las normas de exención y los principios constitucionales que delimitan el poder tributario, debe tenerse en cuenta que las finalidades que motivan el beneficio fiscal en estudio no debe obedecer a fines arbitrarios, sino compatibles con los valores propios del ordenamiento constitucional, sobre todo respecto de las exigencias que derivan del principio de igualdad.

A. En efecto, el principio de igualdad se encuentra estrechamente relacionado, pues si bien ampara por sí mismo ciertas diferenciaciones entre los diversos supuestos concretos que son susceptibles de integrarse en el hecho imponible, a veces las exenciones –que operan como técnicas desgravatorias– pueden matizarse para ciertos sectores. Siendo la exención el efecto ligado por la disposición tributaria a determinados modos de realización del *hecho imponible*, es obvio que su nacimiento deba asociarse a éste, de igual manera que si se verifica la modalidad gravada surge de él la obligación tributaria. Ello se evidencia en los casos de exenciones de estructura simple, en los que el hecho exento consiste en el propio hecho imponible cualificado por alguna *circunstancia* que afecta a alguno de sus elementos. En tal caso, si en la realización del hecho imponible concurren esas circunstancias cualificadoras, se adquiere la exención, y si no se hallan presentes, surgirá la obligación.

B. Por tanto, las consideraciones legislativas que otorguen beneficios o incentivos fiscales, particularmente relacionados con una actividad gravada, deben ser respetuosas de que, en condiciones similares, se dé un trato equivalente; o que se dé, de forma deliberada y en condiciones distintas, un trato dispar en beneficio de cualquiera de los sujetos involucrados, bajo criterios estrictamente objetivos y razonables.

4. Y es que, aunque sea el principio de igualdad aplicable para el goce de los demás derechos constitucionales, perfectamente el legislador puede hacer diferenciaciones, pero basadas en criterios razonables que justifiquen el trato desigual.

Siendo el legislador quien establece hasta qué punto las diferencias reales deben ser consideradas susceptibles o no de un tratamiento igual, una formulación de la ley que implique un tratamiento desigual solamente va a estar justificada por la existencia de una razón deducida precisamente de la realidad, es decir, de las mismas diferencias fácticas que colocan a un sujeto fuera del rango de homogeneidad que puede ser susceptible de igual tratamiento.

En efecto, como la mayoría de derechos y principios constitucionales, el de igualdad no es absoluto, sino que corresponde al legislador determinar tanto el criterio de valoración como las condiciones del tratamiento normativo desigual. Lo que está rotundamente prohibido, desde un punto de vista constitucional, es el tratamiento desigual carente de razón suficiente: la diferenciación arbitraria, la cual existe cuando no es posible encontrar para ella un motivo razonable o justificable que sea concretamente comprensible.

De hecho, cuando una cuestión es examinada por supuesta violación al principio de igualdad, se consideran los fines perseguidos y las disposiciones dictadas, los motivos considerados para diferenciar, el ámbito de diferenciación, y la regulación en que ello se traduce, y se exige que cada diferenciación *se deba a un motivo real*, no común a otros supuestos que se regulan de distintas maneras y que haya *congruencia entre motivos y normas*.

V. La construcción de un sistema jurídico que dé eficaz respuesta a la compleja realidad actual, se muestra como una ineludible exigencia de la lógica del Derecho. Esa necesidad obliga a plantear nuevos retos, uno de ellos es la inconstitucionalidad por omisión.

I. A. La eficacia es uno de los postulados lógicos de toda norma jurídica, pues éstas no nacen para cumplir un mero requisito de existencia en el seno del ordenamiento, sino que se originan con la sólida intención de tener reflejo aplicativo en la sociedad y, de esta forma, cumplir con su *ratio essendi* principal, al regular de modo real la convivencia. En esa misma idea,

los constituyentes recogen una serie de aspiraciones y anhelos, un conjunto de valores e ideas que se traducen en normas jurídicas y en un determinado contenido material de la Ley Suprema. Esta labor tiene como resultado una Constitución integrada por normas de diferente carácter y de distinto tipo, con la consiguiente repercusión en la intensidad de su vinculación.

B. Ello es perfectamente compatible con el reconocimiento de que no todos los artículos de la Constitución poseen igual significación y protagonismo, al margen de exigir distinta intensidad de desarrollo. De hecho, bajo el modelo del Estado actual, los textos constitucionales contienen una serie de *mandatos* que requieren por parte de los órganos públicos actuaciones concretas de muchos tipos –legislativas, administrativas, promocionales, jurisdiccionales, de prestación, entre otras–, y si esas actuaciones no se llevan a cabo, la Constitución podría verse vulnerada.

En efecto, la existencia de “normas incompletas” se traduce en una serie de órdenes al legislador, que éste debe cumplir. Tales normas, designadas por la doctrina como normas de eficacia limitada, o mandatos al legislador, que no son meras proposiciones declarativas de buenas intenciones, sino que son verdaderas normas jurídicas que necesitan conectarse con otras para originar su plenitud aplicativa.

C. Pese a esa diversidad de normas constitucionales, ante su infracción, sea por acción o por omisión, el ordenamiento jurídico debe tener mecanismos y vías de defensa, porque de otra forma estaríamos permitiendo la violación sin consecuencias, lo cual sería tanto como aceptar que la Constitución es cualquier cosa, menos norma jurídica.

De hecho, la supremacía constitucional no sólo se limita a convertir a la norma básica en referente negativo, como frontera que no puede ser traspasada, sino que también provoca que el proyecto que los constituyentes reflejaron en su obra sea de obligatorio cumplimiento. La falta de realización de semejantes obligaciones es también una violación a la supremacía constitucional al colocar a los poderes ordinarios o constituidos en el mismo nivel de la Ley Suprema, quienes tendrían la opción de cumplirla o no.

Por lo tanto, la aceptación del instituto de la omisión vulneradora de la *norma normarum* repercute de manera positiva en la finalidad de asegurar el real cumplimiento de la voluntad del Poder Constituyente, voluntad que no se plasma solamente en prohibiciones, sino que también encuentra su reflejo en *obligaciones de hacer*, para cuya efectividad está diseñada la inconstitucionalidad por omisión.

2. Sin embargo, vale aclarar que la inconstitucionalidad por omisión es un concepto que, con frecuencia, se conjuga y traza límites mutuos con la libertad de configuración del legislador. Pues no debe perderse de vista que el Legislativo tiene atribuida –entre otras– la competencia de configurar o de conformar las disposiciones de la Constitución; pero ello no significa una suerte de cheque en blanco o que las disposiciones constitucionales sean normas en tanto que sean desarrolladas por el legislador.

A. Esa libertad de configuración legislativa se identifica con la facultad de escoger el contenido de las leyes entre un amplio número de alternativas de acción, mediante las cuales concreta los enunciados constitucionales y regula la vida política de una comunidad jurídicamente organizada. Esta concreción es importante –aunque no imprescindible– para que la fuerza normativa de la Constitución pueda desplegarse sobre los particulares y sobre los demás poderes públicos y para que, de este modo, pueda transformar la realidad normada buscando su acomodo a la Ley Suprema.

B. Pero, como se ha afirmado, la atribución al Legislativo de la competencia para desarrollar la Constitución, no significa que las disposiciones de ésta no sean directamente aplicables. El cumplimiento de los enunciados constitucionales puede exigirse en todo caso, antes, durante y después de la expedición de las leyes que los configuran, los desarrollan o los restringen.

En ese sentido, si bien la legislación secundaria es actualización de la Constitución, en tanto que mediante ella se concretan los estándares normativos derivados del texto constitucional –marco de posibilidades de las cuales dispone el legislador en cada momento histórico–, ello no significa que la intervención legislativa pueda contrariar o ir más allá de ese marco de posibilidades que la misma Constitución habilita.

3. De la equiparación entre principio de igualdad y exigencia de razonabilidad o, como también se dice frecuentemente, interdicción de la arbitrariedad, deriva el problema de determinar si la razonabilidad requiere o no prueba y, en caso afirmativo, quién tiene la carga de ésta. En este punto puede ser ilustrativo el método seguido por la Corte Constitucional italiana, para determinar cuándo se infringe el principio de igualdad (Suay Rincón):

A. En primer lugar, averiguar la finalidad real de la norma impugnada en donde la búsqueda de la finalidad de la norma estará en función del fin objetivo y el fin subjetivo. El tribunal no se satisfará con tomar nota de la finalidad que la norma declara perseguir (fin

objetivo), sino que dilucidará si esa es, en efecto, su finalidad verdadera, lo que remite el problema de investigar la voluntad del legislador (fin subjetivo); si ambas son iguales, el Tribunal Constitucional habrá encontrado la finalidad real de la norma. Se presume por tanto, que la verdadera finalidad de la norma es la que ésta declara perseguir, pero dicha presunción cesa cuando existen síntomas suficientes (deducidos de la investigación sobre el fin subjetivo) para pensar que la finalidad real es otra.

B. En segundo lugar, comprobar si esa finalidad perseguida protege un interés constitucionalmente relevante, donde habrá de verificarse si ésta se encuentra conectada con la finalidad de la norma, siendo éste el único modo y caso en que el interés protegido por la norma podrá prevalecer sobre el interés constitucional de igualdad. Es difícil comprender que la desigualdad de trato que una norma establezca no puede ser justificada por una finalidad cualquiera; lo primero que a tal finalidad se exige es que proteja (a través de la diferencia de tratamiento) un *interés constitucionalmente relevante*; entendiendo como tal, precisamente aquel que se encuentra amparado por la propia Constitución. Sobre este punto, Agro señala que en Italia, una vez determinado el fin perseguido por la ley, la Corte, implícitamente, valora su correspondencia con los intereses tutelados en la Constitución, y cuando falta esa correspondencia entre el fin perseguido y el interés constitucional, debe declarar la inconstitucionalidad del acto legislativo por violación al principio de igualdad.

C. En tercer lugar, enjuiciar si la norma objeto de impugnación es el medio adecuado para la satisfacción del fin perseguido. Siendo obligatorio este enjuiciamiento en dos casos: (i) cuando la ley utiliza como criterio de diferenciación alguna de las consideraciones expresamente prohibidas en la Constitución italiana, *v. gr.* la edad, el sexo y la lengua, raza, religión u opiniones políticas, en donde el juicio de proporcionalidad se realiza siempre y la presunción de inconstitucionalidad se invierte (presunción de inconstitucionalidad) y variará según el criterio empleado; (ii) cuando la ley persigue una finalidad igual a la perseguida por otra norma, sin que, aparentemente, se adviertan exigencias objetivas secundarias que puedan justificar su existencia en el ordenamiento jurídico.

En otras ocasiones, se entiende que la elección del medio es competencia discrecional del Legislativo, por lo cual en algunas ocasiones ni siquiera entra en esta fase. Esta situación es referida al *self restraint* que consiste en la autolimitación por la Corte de su propia competencia

para ejercer el control y es utilizada con frecuencia en las normas que tipifican hechos delictivos, que regulan la medida de una pena, o que se refieren al ejercicio de la potestad tributaria.

4. Lo anterior inevitablemente se encuentra conectado con lo que la doctrina alemana denomina *exclusión arbitraria o discriminatoria de beneficio* (*willkürlicher gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss*), la que se encuentra caracterizada por el establecimiento de discriminaciones infundadas entre individuos o grupos, que abre la posibilidad de acudir ante el Tribunal Constitucional frente a las omisiones legislativas que tengan carácter relativo; como sería considerada, por ejemplo, una disposición legal que reconociera ciertos derechos a un determinado grupo de ciudadanos en vez de al conjunto de la ciudadanía, con violación por tanto del principio de igualdad.

Este instituto encuentra en buena medida su razón de ser en el nuevo perfil, en la nueva caracterización que los códigos constitucionales presentan en nuestro tiempo. Las constituciones han aplicado sus contenidos para intentar cumplir, con idénticas pretensiones de eficacia, funciones de promoción y redistribución de bienestar social y económico. En definitiva, las leyes fundamentales han asumido, globalmente consideradas, una función transformadora de la sociedad, no se resignan a su dimensión estática, sino se plantean objetivos útiles en la anticipación del futuro.

La omisión por tanto, también puede ser materialmente inconstitucional, puesto que no sólo la ausencia de regulación en los supuestos referidos puede dar lugar a la omisión legislativa inconstitucional, sino que también la violación de principios materiales de la Constitución por una norma legal que, por ejemplo, excluya arbitrariamente de un determinado beneficio a un colectivo social, lo cual caería dentro de la categoría de omisión legislativa inconstitucional, en este supuesto por exclusión arbitraria.

La caracterización material del comportamiento omisivo del legislador está en la misma base de la distinción tradicional entre omisiones “absolutas” y “relativas”, formulada por Wessel, para quien existe la primera cuando falta cualquier norma aplicativa del precepto constitucional, mientras que la segunda deriva de una actuación parcial que disciplina sólo algunas de las relaciones y no otras análogas, con la consiguiente lesión del principio de igualdad.

**VI.** Corresponde analizar lo concerniente a los puntos medulares de la pretensión y su delimitación liminar para lo cual se realizará el análisis de la pretensión y la confrontación internormativa del art. 26 de la LEFOVIAL, con el art. 3 Cn.

1. A. Al inicio de esta sentencia se hizo relación a que los peticionarios basaban sus pretensiones en que el art. 26 violenta el principio de igualdad al dejar por fuera de la exención a la adquisición de diesel o gasolina utilizada por *cualquier vehículo acuático y por las actividades de generación de energía*, vulnerándose con ello el derecho de igualdad de los sujetos igualmente destinatarios del tributo.

Es preciso recordar, tal y como se ha relacionado al inicio de esta sentencia, que en el examen liminar –tanto de forma como de contenido– esta Sala delimitó las pretensiones descritas, en el sentido que la supuesta violación al principio de igualdad –art. 3 Cn.–, respecto de los sujetos no incluidos en el beneficio, y que, no obstante, presentaban las mismas características que las actividades de aviación: no utilización de la red vial.

B. Hemos observado en el considerando anterior cómo la doctrina, en forma sencilla, describe el examen normativo partiendo del supuesto en que una ley, al regular unos supuestos determinados, omite otros que deberían ser objeto de regulación por su analogía con los anteriores y para lo cual, obviamente si existe un tratamiento diferente, debe justificarse y razonarse.

Además, es general en la doctrina señalar que el juicio de igualdad que recae sobre una pluralidad de elementos está referido a los *términos de la comparación*. La igualdad que se predica de un conjunto de entes diversos ha de referirse, por tanto, no a su existencia misma, sino a uno o varios rasgos o calidades en ellos discernibles.

2. A. En el caso del FOVIAL, se puede considerar que el legislador partió de dos supuestos importantes: (i) el uso de la red vial y su ulterior mantenimiento, cuya contribución la deben hacer aquellos que consumen *diesel y gasolinas o sus mezclas con otros carburantes* que realicen importadores o refinadores, con la excepción de la gasolina de avión en cuyo caso los aeropuertos exigen una tasa por el uso de la pista; (ii) aquellos que utilizan la red vial pero que tienen un tratamiento especial por mediar una finalidad social: los autobuses del servicio colectivo que utilizan diesel subsidiado del servicio colectivo, cuyos propietarios son empresarios privados a quienes se les exime de la contribución para que ésta no sea trasladada a los usuarios.

Este tribunal se circunscribirá al primero de los supuestos, por tratarse de una excepción similar a la planteada en la pretensión, siendo los *términos de comparación* que permiten averiguar la infracción o no del principio de proporcionalidad: *la medida o resolución que adopta la autoridad competente, y del otro, el fin perseguido de acuerdo a la legalidad*.

B. Así, la finalidad perseguida por la disposición es que, por su misma naturaleza, la gasolina de avión y su uso queda excluida del uso de la red vial porque su consumo es en un transporte totalmente fuera de ella, lo cual justifica el medio empleado en la ley en relación con el fin de la no afectación económica de ciertos grupos que no se incluye en la generalidad de personas que usan la red vial.

Con ello, no se afecta el interés general ni se restringen derechos fundamentales, y es un *interés constitucionalmente* relevante el hecho de establecer un criterio de diferenciación en el tratamiento de la ley para aquellos que están totalmente fuera de los supuestos de la disposición y que en atención a la justicia son sujetos excluidos del tratamiento generalizado; además, es claro que el *tertium comparationis* frente al que la desigualdad se produce es una situación jurídica concreta en la que se encuentran otros ciudadanos u otros grupos de ciudadanos.

Consecuentemente, existe una exclusión arbitraria de beneficio –por parte del legislador– del sector que se dedica a las actividades de generación de energía y cualquier vehículo acuático, a quienes no se les benefició con las exenciones que otorga la LEFOVIAL a la gasolina de aviones, omisión del legislador que es manifiestamente inconstitucional.

**VII.** Esta situación ya ha sido valorada por esta Sala en la sentencia de 12-VII-2005, pronunciada en el proceso de Inc. 59-2003, en la que se constató la violación al principio de igualdad, en tanto que el beneficio fiscal prescrito no incluía a un sector que mereció la misma consideración legislativa.

Asimismo, se afirmó que este Tribunal está obligado a establecer una eficaz protección de los derechos fundamentales por su papel de guardián de la constitucionalidad, para lo cual, ante la violación de uno de los derechos consagrados en la Constitución tendrá que hacer uso de los mecanismos que franquea la doctrina y la jurisprudencia constitucional. Ello incluye la introducción de mecanismos novedosos para sentenciar la inconstitucionalidad que produce una inconstitucionalidad por omisión parcial.

En el presente caso, debemos partir de la situación *sui generis* en la que el legislador, como hemos apuntado *supra*, ha realizado una exclusión arbitraria de beneficio que conlleva dos situaciones: (i) la violación al principio de igualdad; y (ii) la generación de una inconstitucionalidad por omisión. La solución más atinada será, lógicamente declarar inconstitucional la disposición sujeta a este examen de constitucionalidad y “reconstruirla” sustituyéndola por la otra. En consecuencia se establece que el art. 26 de la LEFOVIAL vulnera el

art. 3 Cn., siendo inconstitucional su contenido y así deberá declararse en la parte resolutive de esta 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 inconstitucional*, por vicio en su contenido, el inciso segundo del art. 26 de la Ley del Fondo de Conservación Vial, por contravenir el art. 3 de la Cn., al establecer una exclusión arbitraria de beneficio de las actividades de generación de energía y cualquier vehículo acuático, en las excepciones contenidas en similares condiciones para la gasolina de aviación, lo cual genera una inconstitucionalidad por omisión.

La anterior declaratoria implica que será la Asamblea Legislativa, en uso de su libertad de configuración, quien deberá adecuar el inciso segundo del art. 26 de la Ley del Fondo de Conservación Vial, a los presupuestos tomados en consideración para pronunciar la presente inconstitucionalidad por omisión parcial, e incluir a aquellos sujetos o sectores que encajen dentro de los motivos de la exención al tributo analizado.

*2. Notifíquese* la presente sentencia al demandante, a la Asamblea Legislativa y al Fiscal General de la República.

*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 del Estado.

---J. B. JAIME---F. MELÉNDEZ---J. N. CASTANEDA S.---E. S. BLANCO R.---R. E. GONZÁLEZ B.---PRONUNCIADO POR LOS SEÑORES MAGISTRADOS QUE LO SUSCRIBEN---E. SOCORRO C.---RUBRICADAS.