



Hora: 10:49
Recibido el: 03 NOV 2021
Por: *[Firma]*

SECRETARÍA DE LA SALA DE LO CONSTITUCIONAL
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
TELEFONO 22718888, FAX 2281-0781

D.R.
San Salvador, 29 de octubre de 2021.

ASUNTO: Se comunica sentencia de
inconstitucionalidad referencia 4-2018.

Respetable
Asamblea Legislativa
Presente.-

Oficio No. 2474

Ante la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia se inició el proceso de inconstitucionalidad con referencia 4-2018, promovido por el ciudadano **José Otoniel Cruz Flores**, a fin de que se declarara la inconstitucionalidad del apartado 1.7 letra b de la sección V de la Guía de Orientación General para el Tratamiento Tributario de la Retención del cinco por ciento (5%) en concepto de Impuesto sobre la Renta al Servicio de Transporte Internacional prestados por no domiciliados y el tratamiento del IVA en el caso del referido servicio relacionado con la importación de mercaderías (Guía de Orientación n° DG-003/2010), por la supuesta vulneración a los arts. 2 y 131 ordinal 6° de la Constitución.

En el citado proceso, la Sala de lo Constitucional emitió sentencia a las 12:15 horas del 13/10/2021, la cual se remite íntegramente fotocopiada.

En dicha sentencia, entre otros aspectos, se dispone lo siguiente:

“1. *Sobreséese* en el presente proceso constitucional iniciado por el ciudadano Josué Otoniel Cruz Flores, mediante el cual solicita la inconstitucionalidad del apartado 1.7 letra b de la sección V de la aludida guía de orientación, por la presunta violación al artículo 2 de la Constitución, respecto de la seguridad jurídica. Esta decisión se debe a que el actor alega un problema de eficacia acerca del precepto impugnado, lo cual se vincula con actos concretos que no pueden ser conocidos en el control abstracto realizado por este Tribunal en el proceso de inconstitucionalidad.

2. *Declárase* que en el apartado 1.7 letra b de la sección V de la Guía de Orientación General para el Tratamiento Tributario de la Retención del cinco por ciento (5%) en concepto de Impuesto sobre la Renta al Servicio de Transporte Internacional prestados por no domiciliados y el tratamiento del IVA en el caso del referido servicio relacionado con la importación de mercaderías, *no existe la inconstitucionalidad alegada* por la presunta

vulneración al artículo 131 ordinal 6° de la Constitución, en relación con el principio de reserva de ley en materia tributaria. La razón de esta decisión es dicho precepto normativo se ajusta a lo previsto en el artículo 158 inciso 3° letra a del Código Tributario.

3. *Notifíquese* a todos los intervinientes.

4. *Publíquese* esta sentencia en el Diario Oficial dentro de los quince días siguientes a esta fecha, debiendo remitirse su copia al director de dicha institución oficial”.

Lo que comunico para los efectos legales correspondientes.

DIOS UNIÓN LIBERTAD



René Arístides González Benítez
Secretario Interino de la Sala de lo Constitucional
Corte Suprema de Justicia.-

Inconstitucionalidad

Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. San Salvador, a las doce horas con quince minutos del día trece de octubre de dos mil veintiuno.

El presente proceso fue iniciado por el ciudadano Josué Otoniel Cruz Flores, mediante el cual solicita la inconstitucionalidad, por vicio de forma y de contenido, del apartado 1.7 letra b de la sección V de la Guía de Orientación General para el Tratamiento Tributario de la Retención del cinco por ciento (5%) en concepto de Impuesto sobre la Renta al Servicio de Transporte Internacional prestados por no domiciliados y el tratamiento del IVA en el caso del referido servicio relacionado con la importación de mercaderías¹ (Guía de Orientación n° DG-003/2010), por la supuesta violación a los arts. 2 y 131 ord. 6° Cn.

I. Objeto de control.

“1.7 UTILIZACIÓN DE LOS INCOTERMS PARA FACILITAR LA RETENCIÓN.

La utilidad de los incoterms para efectos de la aplicación de la retención del Impuesto sobre la Renta a los pagos de servicio de transporte internacional de carga, sea terrestre, marítimo o aéreo, consiste en que según el incoterm pactado el referido pago lo asume el vendedor o el comprador, por ejemplo si se contrata bajo términos FOB, el pago del servicio de transporte lo asume el comprador; en cambio si se contrata bajo términos CIF, el pago lo asume el vendedor.

Para facilitar la aplicación de la retención del Impuesto sobre la Renta de acuerdo a los incoterms pactados, se sugieren las siguientes reglas:

[...]

b) En el caso que se pacte incoterms bajo términos C y D (Ver Anexo 3), la contratación del transporte es asumido directamente por el vendedor, en este caso la aplicación sería así:

i) Si el destino de la carga es El Salvador, se deberá retener cuando se realice el pago por el importador domiciliado de acuerdo con el apartado 1.6., Romano V de esta Guía, debido a que el importador es del exterior.

ii) Si el destino de la carga es un país del exterior, y el servicio de transporte se origina en El Salvador, se deberá retener de acuerdo a lo dispuesto en los apartados 1.2 y 1.6, Romano V de esta Guía, debido a que el vendedor es domiciliado”.

¹ Emitida el 8 de marzo de 2010 por la entonces Directora General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda.

Para la adecuada comprensión del objeto de control, y de acuerdo con el anexo 3 de la Guía de Orientación n° DG-003/2010, el texto de la categoría del término internacional comercial (incoterms) vinculado con la impugnación y del incoterm CIF es el siguiente:

“1. INCOTERM-CATEGORIZACIÓN.

[...]

1.3 Términos en C (Entrega indirecta, con pago del transporte principal): El vendedor contrata el transporte, pero sin asumir el riesgo de pérdida o daño de la mercancía o de costes adicionales por los hechos acaecidos después de la carga y despacho; esto es, una entrega indirecta con pago del transporte principal. Los principales términos en esta categorización son el CFR, CIF, CPT y CIP.

[...]

7. INCOTERM- CIF: Cost, Insurance and Freight, “coste, seguro y flete” (puerto de destino convenido) el vendedor se hace cargo de todos los costes, incluidos el transporte principal y el seguro, hasta que la mercancía llegue al puerto de destino. Aunque el seguro lo ha contratado el vendedor, el beneficiario es el comprador.

Como en el incoterm anterior, CFR, el riesgo se trasfiere al comprador en el momento que la mercancía pasa la borda del buque, en el país de origen. El incoterm CIF es uno de los más usados en el comercio internacional porque las condiciones de un precio CIF son las que marcan el valor en aduana de un producto que se importa. Se debe utilizar para carga general o convencional, pero no se debe utilizar cuando se transporta contenedores.

El incoterm CIF solo se utiliza para transporte en barco, ya sea marítimo o fluvial”.

II. Argumentos de los intervinientes.

1. A. El actor aduce que la Guía de Orientación n° DG-003/2010 tiene una “naturaleza reglamentaria material”. Esto es así porque su emisión tiene como fundamento el art. 27 del Código Tributario (CT), de modo que se caracteriza por la “subordinación legal, normatividad, generalidad, abstracción y perdurabilidad”, lo cual corresponde a un reglamento. Bajo tal premisa, afirma que la Guía de Orientación n° DG-003/2010 debió publicarse en el Diario Oficial, “a efecto de garantizar su difusión y conocimiento general por parte de la colectividad a la cual está dirigida”. Por tanto, al no ser publicada, incurre en una “afectación al derecho a la seguridad jurídica”. Afirma que, si el objeto de control despliega efectos generales, abstractos y permanentes en lo relativo a la aplicación de los incoterms vinculados a la obligación que prevé el art. 158 inc. 3° letra a CT, es indispensable que sus destinatarios lo conozcan. Sin embargo, su divulgación “no se realizó, materializándose de esa forma la vulneración alegada”.

B. Asimismo, el actor señala que conforme al incoterm CIF, es el vendedor quien se hace cargo de todos los costos, incluidos la contratación y el pago de transporte internacional y el seguro, hasta que la mercadería llegue al puerto de destino, por lo que el comprador/importador únicamente paga un total por la mercadería adquirida. De manera que, “el comprador en ningún momento paga propiamente por un servicio de transporte internacional”. En consecuencia, la elección, contratación y precio del servicio descrito “escapan del conocimiento y control del contribuyente/comprador domiciliado”, lo cual hace imposible la retención prevista en el art. 158 inc. 3º letra a CT. No obstante, afirma que apartado 1.7 letra b del apartado V de la Guía de Orientación n° DG-003/2010 “obliga a practicar la retención”, la cual no está contemplada en la disposición legal descrita.

En ese sentido, aduce que mediante el apartado 1.7 letra b de la sección V de la Guía de Orientación n° DG-003/2010 se está modificando, ampliando e introduciendo una regla diferente a la que constituye el hecho generador de la obligación tributaria prevista en el art. 158 inc. 3º letra a CT, pese a que ello es “materia reservada exclusivamente al Órgano Legislativo”. Para justificar su tesis, indica que tal disposición legal regula la retención del impuesto sobre la renta a sujetos del impuesto no domiciliados; además, ordena retener el 5% “sobre las sumas pagadas o acreditadas” por el servicio de transporte internacional, y declara como “responsables” de tal obligación a “los sujetos pasivos domiciliados que efectúen el pago o acreditamiento a quien prestó el servicio”. Por tanto, afirma que el “hecho generador” de la obligación tributaria de retener es “pagar o en su caso acreditar sumas por la recepción de servicios de transporte internacional”. Por ello, la “obligación de retener nace única y exclusivamente cuando se efectúa el pago respectivo al sujeto no domiciliado que prestó directamente el servicio”.

Entonces, señala que, “al no efectuarse tales pagos[,] no se está en la obligación de retener”. De ello se sigue que “cualquier regulación que pretenda implementar normas que modifiquen o amplíen el supuesto de hecho de dicha obligación debe necesariamente realizarse por medio de una ley en sentido estricto”. Agrega que la administración tributaria está facultada para “emitir las respectivas guías de orientación” e indicar los parámetros que facilitan la observancia de las obligaciones tributarias, pero no puede regular situaciones jurídicas que excedan los límites fijados por la Asamblea Legislativa. Así, alega que el “elemento esencial” que produce la obligación tributaria prevista en el art. 158 inc. 3º letra a CT es pagar por el servicio de transporte internacional, pero en ciertas modalidades de contratación utilizadas en el comercio internacional, quien paga el servicio de transporte internacional “es el vendedor no domiciliado”. En ese contexto, el apartado 1.7 letra b de la sección V de la Guía de Orientación n° DG-003/2010 incluye ciertos incoterms (ej. CIF) en los que “el pago del servicio de transporte internacional es asumido directamente por el vendedor no domiciliado”. Por ende, “el contribuyente comprador/importador local en ningún momento realiza el hecho generador de tal obligación”. Subraya que pretender obligar

a practicar la retención cuando el contribuyente no paga el servicio de transporte internacional, implica una ampliación del supuesto de hecho de la norma, lo cual no puede realizarse mediante el objeto de control, por ser una materia reservada a la ley.

Concluye que, debido a la “naturaleza, estructura y funcionamiento” de las condiciones derivadas del incoterms CIF, “el pago del servicio de transporte internacional es asumido exclusivamente por el vendedor no domiciliado”. Por tanto, “el contribuyente comprador/importador” no es responsable de cumplir la obligación descrita en el art. 158 inc. 3º letra a CT. No obstante, el apartado impugnado prevé tal obligación a pesar de que la “elección, contratación, precio y demás detalles [relativos al servicio de transporte internacional] escapan del conocimiento y control del contribuyente/comprador domiciliado” pues “este adquiere productos”, “no servicios”.

2. La Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda aduce que el precepto objetado “únicamente orienta y facilita al contribuyente”, a fin de que cumpla sus obligaciones tributarias derivadas del art. 158 inc. 3º letra a CT. Añade que ese precepto legal señala la obligación sustantiva del contribuyente que incurra en el hecho generador ahí descrito. Explica que las guías de orientación son “instrumentos jurídicos que permiten ayudar o ubicar correctamente al contribuyente” para que conozca y entienda sus obligaciones tributarias contenidas en las diferentes leyes que regulan tal materia. Señala que la habilitación para la creación de dichos instrumentos aparece en los arts. 27 CT y 3 inc. 2º del Reglamento de Aplicación del Código Tributario. En consecuencia, el apartado 1.7 letra b de la sección V de la Guía de Orientación nº DG-003/2010 solo busca facilitar la aplicación de la retención del impuesto sobre la renta por los servicios de transporte internacional prestados por sujetos no domiciliados. Consecuentemente, no crea nuevas obligaciones ni impone reglas diferentes a las establecidas en el art. 158 inc. 3º letra a CT. Por tanto, como no crea hechos generadores distintos a los contemplados en la ley, ni otras obligaciones, su publicación en el Diario Oficial es innecesaria. Sin embargo, tal normativa se publicó en el sitio web del Ministerio de Hacienda.

3. El Fiscal General de la República expone que la administración tributaria tiene facultades para emitir lineamientos con el objeto de “facilitar la comprensión de los contribuyentes” en lo relativo al “cumplimiento de sus obligaciones”. En ese orden, afirma que el precepto impugnado establece la obligación de retener “la tasa del [5%]” sobre “sumas pagadas por los servicios de transporte —en plena concordancia con la subordinación reglamentaria y la reserva de ley—”, pues así lo dispone el Código Tributario. Empero, el objeto de control ordena que deberá practicarse la retención prevista en la ley “cuando el referido servicio se relacione con la importación de las mercaderías”. Esto es así porque “[c]uando el pago del transporte ha sido realizado por el contribuyente (comprador [l]ocal) [...] se configura lo determinado por el Código Tributario”, pues este mismo es quien paga por el servicio. Sin embargo, esto no ocurre cuando se paga bajo la modalidad del incoterm

CIF, ya que “el pago del servicio internacional [de transporte] es asumido por el vendedor (no domiciliado), por tanto[,] no se materializa el hecho generador”. Entonces, exigir el cumplimiento de la obligación de retención al “comprador local que no paga [el] servicio ([de] transporte internacional) [...] va más allá de lo que la norma [legal] ha establecido”, lo cual implica una “extralimitación de las facultades legales” y la creación de un “supuesto que el [I]legislador no contempl[ó] en la ley”. Por consiguiente, “se obliga a los sujetos pasivos domiciliados a efectuar la retención del [5%] en concepto de impuesto sobre la renta, a pesar de que ellos no pagan o acreditan el servicio de transporte internacional”.

Concluye que al establecerse “un nuevo hecho generador de la obligación de retener a esta clase de servicios, sin tener habilitación de carácter legal”, la Dirección General de Impuestos Internos inobserva el principio de reserva de ley en materia tributaria (art. 131 ord. 6° Cn.).

III. Posibilidad de emitir un sobreseimiento.

En materia constitucional, el sobreseimiento implica la existencia de vicios en la pretensión —cualquiera que fuere su naturaleza— que impiden al juzgador pronunciarse sobre el fondo del asunto². Dichos vicios la afectan y producen el rechazo de la demanda cuando son detectados en la tramitación del proceso constitucional³. Ello es así porque la pretensión es el elemento condicionante del proceso en todas sus etapas: es la que determina su iniciación, continuación y finalización⁴. Este Tribunal ha señalado que, según la Ley de Procedimientos Constitucionales, son varias las causas en virtud de las cuales puede sobreseerse en un proceso constitucional de amparo. Sin embargo, dicha ley guarda silencio para los casos en los que con idéntica razón se advierta cualquiera de tales causas —u otras análogas— en los procesos de inconstitucionalidad⁵. Por ello, esta Sala ha sostenido que la regulación del sobreseimiento en la citada ley —prevista inicialmente para el proceso de amparo— puede extenderse a los otros dos procesos de los cuales conoce, vía autointegración del Derecho⁶.

Por esa razón, en el proceso de inconstitucionalidad es procedente el sobreseimiento cuando se admitió indebidamente⁷. Esto significa que si en el transcurso del proceso se advierte que uno o varios de los puntos que fueron objeto de admisión no debieron haberlo sido, la decisión debe ser la de no continuar con su trámite y sobreseer⁸.

2. Sobre la infracción a la la seguridad jurídica (art. 2 Cn.), el demandante alegó que la Guía de Orientación n° DG-003/2010 tiene un carácter reglamentario y no ha sido publicada en el Diario Oficial o en un periódico de circulación nacional. Por tanto, la

² Auto de 23 de febrero de 2018, inconstitucionalidad 24-2016.

³ Sentencia de 8 de octubre de 2014, hábeas corpus 435-2014R.

⁴ Sentencia de de 4 de junio de 2018, inconstitucionalidad 47-2015.

⁵ Auto de 1 de julio de 2015, inconstitucionalidad 100-2014.

⁶ Así se ha dicho desde el auto de 2 de septiembre de 1998, inconstitucionalidad 12-98.

⁷ Sobre esto, ver el auto de 31 de agosto de 2015, inconstitucionalidad 68-2013.

⁸ Auto de 19 de febrero de 2002, inconstitucionalidad 7-98.

inconstitucionalidad alegada deviene de la falta de publicidad del mencionado instrumento, por lo que su fundamento material implica la potencial exigencia de cumplimiento de una ley no publicada (en este caso, la Guía de Orientación n° DG-003/2010). Ello se vincula con actos concretos en los se requiera a los sujetos obligados, el cumplimiento de la precitada normativa. Sobre este supuesto, la jurisprudencia constitucional ha señalado que cuando se reclame por la falta de “publicación previa en el Diario Oficial para exigir su obligatoriedad [...], la pretensión planteada es deficiente, en tanto que no se alega un vicio sobre la validez formal de la ley mencionada, es decir sobre su vigencia, sino un problema sobre su aplicación, en otras palabras, sobre su eficacia jurídica, lo cual no es susceptible de control en un proceso de inconstitucionalidad”⁹.

En ese sentido, visto que el asunto alegado en este punto de la demanda se vincula con actuaciones concretas que no corresponden al control abstracto realizado mediante el proceso de inconstitucionalidad, se advierte un déficit argumentativo insubsanable que impide que se emita un pronunciamiento de fondo al respecto. En consecuencia, deberá sobreseerse este proceso en relación con este punto de la demanda.

IV. Problema jurídico a resolver y orden temático.

1. El problema jurídico que se resolverá en la presente sentencia gira en torno a determinar si el apartado 1.7 letra b) de la sección V de la Guía de Orientación n° DG-003/2010 viola el principio de reserva de ley en materia tributaria (art. 131 ord. 6° Cn.), al establecer un hecho generador —y, consecuentemente, una obligación tributaria— no previsto en el Código Tributario.

2. Para dirimir lo anterior, (V.1) se hará referencia al principio de reserva de ley; luego, (V.2) se analizará el contenido normativo del art. 158 inc. 3° letra a CT; finalmente, (VI) se resolverá el motivo de inconstitucionalidad planteado.

V. Sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria y el contenido del art. 158 inc. 3° letra a CT.

1. A. En términos generales, el art. 131 ord. 5° Cn. establece que corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa crear, interpretar auténticamente, reformar y derogar las leyes secundarias. Ello implica una competencia legislativa general a favor del aludido ente¹⁰. A su vez, se fundamenta en la idea de distribución de competencias en tres órganos fundamentales: el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial. De manera que surge una zona de *reserva* de cada órgano, que comprende un margen de competencias propias y exclusivas que no pueden ser interferidas por otro¹¹. En este contexto, la reserva de ley es una técnica de distribución de potestades normativas a favor de la Asamblea Legislativa, en relación con ciertas esferas de especial interés para los ciudadanos¹². Entonces, dado que el

⁹ Auto de 30 de mayo de 2018, inconstitucionalidad 158-2015.

¹⁰ Sentencia de 22 de mayo de 2013, inconstitucionalidad 25-2009 AC.

¹¹ Sentencia de 26 de febrero de 2002, inconstitucionalidad 19-98.

¹² Sentencia de 11 de julio de 2018, inconstitucionalidad 65-2015.

establecimiento de tributos tiene una relación directa con el derecho de propiedad, esta es una materia reservada a la ley formal¹³. Sin embargo, la existencia de un área de reserva de ley no significa que la Asamblea Legislativa sea el único órgano del Estado con competencia para dictar normas tributarias, pues existen otros órganos y entes públicos a los que la Constitución reconoce tal potestad¹⁴.

B. Continuando con la materia tributaria, el art. 131 ord. 6° Cn. establece que es una atribución del Órgano Legislativo decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa. De manera que se refiere a los impuestos —nacionales o locales— y a las tasas y contribuciones especiales de carácter nacional. Desde tal punto de vista, no hay duda de que la denominada *materia tributaria, fiscal o impositiva* está sujeta a reserva de ley. Ello tiene como finalidad, por un lado, garantizar el derecho de propiedad frente a injerencias arbitrarias del poder público (dimensión individual); y por otro lado, garantizar el principio de autoimposición, esto es, que los ciudadanos no paguen más contribuciones que las que sus legítimos representantes han consentido (dimensión colectiva)¹⁵. Y al tratarse de una competencia constitucional, su ejercicio está supeditado al respeto y cumplimiento de los límites constitucionales, que persiguen realizar el ideal de justicia en el reparto de la carga tributaria, pues los tributos no son fines en sí mismos, sino instrumentos que conforman un sistema que permita la contribución generalizada para el sostenimiento de los gastos públicos. Asimismo, el art. 131 ord. 6° Cn. determina que será la Asamblea Legislativa, por regla general, la única que podrá decretar impuestos, tasas y contribuciones especiales, lo cual denota un interés por parte del constituyente para que los tributos sean creados por el Órgano del Estado con mayor representatividad democrática¹⁶.

2. A. Como ya se indicó, el actor sostiene que el precepto impugnado establece un hecho generador que no está regulado en una ley, por lo cual vulnera el art. 131 ord. 6° Cn. Atendiendo a tal argumento, resulta necesario determinar el sentido que debe adscribirse al art. 158 inc. 3° letra a CT, el cual establece que “[s]e aplicará la retención que regula el inciso primero de este artículo como pago definitivo a las tasas reducidas en los casos siguientes: [...] retención a la tasa del cinco por ciento (5%) sobre las sumas pagadas o acreditadas por los servicios de transporte internacional. Son responsables de efectuar la retención los sujetos pasivos domiciliados que efectúen el pago o acreditamiento a quien prestó el servicio, independientemente si contrató el servicio directamente o actúa como agente o representante del prestador del servicio. En las declaraciones aduaneras de importación o exportación, o en los formularios aduaneros, según corresponda, deberá consignarse el nombre de la persona o

¹³ Sentencia de 25 de junio de 2009, inconstitucionalidad 26-2008.

¹⁴ Sentencia de 21 de junio de 2002, inconstitucionalidad 3-99.

¹⁵ Sentencia de 26 de junio de 2015, inconstitucionalidad 46-2012 AC.

¹⁶ Sentencia de 3 de octubre de 2016, amparo 624-2013.

empresa que presta el servicio de transporte y los datos de la factura que acredite el pago del flete, lo cual será exigido por la aduana correspondiente”.

B. Para acotar el contenido del precepto anterior se debe recordar que en materia tributaria es posible interpretar las disposiciones con arreglo a los criterios admitidos por el Derecho —bajo el contexto constitucional— (art. 7 inc. 1º CT). Asimismo, debe tenerse presente que el Derecho Tributario se rige por el principio de estricta legalidad. Este exige que la administración tributaria actúe sometida al ordenamiento jurídico, de manera que todas sus actuaciones deben estar habilitadas por una norma jurídica preconstituida. También prohíbe configurar hechos imposables o exenciones por vía analógica¹⁷. Consecuentemente, la interpretación de los hechos generadores de las obligaciones en materia tributaria debe hacerse de la forma más ajustada a lo previsto por el legislador.

Ahora bien, a los parámetros hermenéuticos aludidos, debe añadirse la interpretación conforme al principio de realidad económica (también llamado, de prevalencia de la realidad). Este tipo de interpretación aparece regulado en el art. 61 CT. El enfoque económico de la interpretación de las normas tributarias surge en función del origen de los actos entre los particulares, que tienen un fin económico en sí mismos. Así, esta modalidad interpretativa pretende que la adscripción del significado de las leyes tributarias se realice tomando en cuenta su finalidad, relevancia económica y el desarrollo de las circunstancias con relación a los fines que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Por tanto, quien aplica el Derecho Tributario debe analizar tres factores: (i) la finalidad de la ley; (ii) la trascendencia económica de la norma; y, (iii) los hechos ocurridos. Esto tiene el objetivo de que la interpretación realizada atienda al contenido económico de las normas tributarias, ya sea a favor del contribuyente o de la administración tributaria. De tal forma, el intérprete tributario, al calificar los supuestos de hecho y subsumirlos en el presupuesto de hecho general definido por la norma, debe hacerlo a la luz del sentido económico que ello comporta.

Por otra parte, sobre el art. 158 inc. 3º letra a CT, la jurisprudencia de este Tribunal¹⁸ ha efectuado las siguientes consideraciones: en primer lugar, el impuesto sobre la renta grava los ingresos de las personas, físicas o jurídicas, y otros entes a los que la ley les da la calidad de sujetos pasivos del impuesto— fideicomisos, sucesiones, entre otros—, domiciliados o no, que obtengan rentas que provienen de diferentes fuentes. Se trata específicamente de un impuesto a las utilidades y ganancias —no al patrimonio ni al capital—, de naturaleza personal, subjetiva, progresiva y directa. Así, dentro de los servicios gravados se encuentra el de transporte nacional o internacional. En segundo lugar, en el transporte internacional de mercancías, el pago que se hace al prestador del servicio utilizado dentro del territorio de El Salvador por una persona domiciliada, constituye renta obtenida dentro del territorio nacional y consecuentemente, renta gravada, según se prevé en el art. 16 incs. 1º y 2º de la Ley del

¹⁷ En ese sentido, véanse los arts. 3 inc. 4º y 7 inc. 3º CT y la sentencia de 16 de mayo de 2007, amparo 101-2006.

¹⁸ Sentencia de 19 de junio de 2015, inconstitucionalidad 38-2012.

Impuesto Sobre la Renta. En tercer lugar, el impuesto sobre la renta no grava la actividad del transporte internacional, sino la renta obtenida en nuestro país por el sujeto no domiciliado, debido a la prestación del servicio de transporte —que es derivado de una actividad empresarial—, recibido por una persona domiciliada. Entonces, “[e]l hecho generador del impuesto sobre la renta ocurre al momento en que aquí en el país se paga o acredita el servicio. Y es en el momento del pago o acreditamiento en el que de conformidad al art. 158 letra a) [CT], que se efectúa la retención correspondiente”¹⁹.

Con base en tales consideraciones, en la jurisprudencia reseñada se ha establecido que para la configuración del tributo en comento, no es importante el domicilio del prestador del servicio, ni donde se suministra el servicio, sino dónde se paga o acredita dicho servicio. A esto deben sumarse tres aspectos fundamentales: (i) quién paga por el servicio de transporte internacional y la manera o mecanismo por medio del cual lo hace; (ii) quién es el sujeto normativo destinatario del tributario —es decir, qué sujeto realiza el hecho o situación descrita en la norma como aspecto material—; y, (iii) quién es el sujeto que debe efectuar la retención de la tasa del 5% sobre el valor del servicio de transporte internacional. Esto se debe a que, si bien los citados aspectos están estrechamente vinculados, cada uno de ellos acarrea diferentes consecuencias jurídicas.

En relación con el primer aspecto, la primera parte del art. 158 inc. 3º letra a CT abarca a todos los “sujetos pasivos domiciliados que efectúen el pago o acreditamiento a quien prestó el servicio, independientemente si contrató el servicio directamente o actúa como agente o representante del prestador del servicio”. Conforme a este precepto, se colige que la fuente de la obligación tributaria tiene como origen el pago del servicio aludido. Esto implica que el pago —como contraprestación del servicio internacional de transporte— puede ser inmediato o mediato. En el primer caso, el importador contrata directamente con el prestador del servicio, es decir, ambos determinan las condiciones en las que se ejecutarán las prestaciones derivadas del contrato, por lo que el sujeto pasivo domiciliado paga al sujeto normativo que presta el servicio. En el segundo, aunque el sujeto pasivo domiciliado (importador/comprador local) no pacta con el transportista de forma directa, ejecuta el pago del servicio con la persona que se obliga a brindarlo. Por tanto, la norma prevé ambos supuestos y, por consiguiente, lo importante es determinar si el sujeto pasivo domiciliado pagó el precio de dicho servicio a quien se obligó a prestarlo, siendo irrelevante quién lo realizó materialmente.

En torno a la segunda cuestión, el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el sujeto no domiciliado que obtuvo una renta por el servicio de transporte internacional que se obligó a prestar. Es decir, quien debe pagar el impuesto sobre la renta es el “prestador del servicio utilizado dentro del territorio de El Salvador por una persona domiciliada”²⁰. En tal contexto,

¹⁹ Inconstitucionalidad 38-2012, precitada.

²⁰ Inconstitucionalidad 38-2012, ya mencionada.

cuando el sujeto pasivo domiciliado paga a otro que se ha obligado a prestar el servicio internacional de transporte, es este último quien obtiene una renta, independientemente de si es este quien finalmente prestará el mencionado servicio.

Y, por último, quien debe efectuar la retención del tributo son todas personas naturales o jurídicas, sucesiones o fideicomisos, uniones de personas o sociedades de hecho domiciliadas en el país (art. 158 inc. 1º CT) que efectúen el pago o acreditamiento a quien prestó el servicio de transporte internacional, independientemente de si contrató el servicio directamente o actúa como agente o representante del prestador del servicio. Es decir, el agente de retención no asume ninguna obligación tributaria material en sentido estricto. Esta forma de comprender las diferentes obligaciones que derivan de dicho precepto ha sido adoptada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, quien ha explicado que “es relevante aclarar que la figura de los agentes de retención se enmarca dentro de la gestión del impuesto y la doctrina la define entre los deberes de colaboración de las personas hacia la Administración Tributaria; y, en ningún momento conforma uno de los elementos del hecho generador de la obligación tributaria, sino más bien la retención es una deuda tributaria independiente de los agentes de retención, con respecto de la obligación principal, que anticipa el pago del impuesto en orden a la recaudación fiscal y, sobre todo, al equilibrio presupuestario²¹”.

Al aplicar estas consideraciones al caso concreto, se colige que el agente de retención será quien haya pagado o acreditado el pago a quien prestó el servicio de transporte internacional, independientemente de si contrató el servicio directamente. Es decir, el legislador ha configurado la obligación de retención en relación con los sujetos pasivos domiciliados que efectúen el pago o acreditamiento a quien prestó el servicio (pues ello constituye renta), y no en función de los sujetos que hayan otorgado un negocio jurídico relativo al servicio internacional de transporte. En otros términos, la retención procede cuando se ha incurrido en el pago del servicio aludido, independientemente de quién realizará materialmente este servicio.

VI. Resolución del problema jurídico.

I. Ahora corresponde enjuiciar la constitucionalidad del objeto de control. Primeramente, se advierte que el actor interpreta que, según el art. 158 inc. 3º letra a primera parte CT, son “responsables de efectuar la retención los sujetos pasivos domiciliados que efectúen el pago o acreditamiento a quien prestó directamente el servicio, es decir, a una entidad no domiciliada dedicada al transporte internacional de mercaderías”. Por tanto, para él, el agente de retención solo está obligado a cumplir dicha función cuando haya pagado directamente por el referido servicio, es decir, cuando haya pagado a quien efectivamente ejecutó el servicio de transporte internacional.

²¹ Sentencia pronunciada el 11 de septiembre de 2007, proceso con referencia 27-2005.

Ahora bien, en lo pertinente para este caso, la disposición impugnada prescribe que “si se contrata bajo términos CIF”, el pago del servicio de transporte internacional “lo asume el vendedor”, lo cual también está previsto en los arts. 1030 y 1031 del Código de Comercio, al disponer que, “[e]n la compraventa ‘costo, seguro y flete’ (csf, cif o caf) el precio comprenderá el valor de la cosa más las primas del seguro y los fletes, hasta el lugar convenido para que sea recibida por el comprador”, por lo que el vendedor se obliga a “contratar el transporte en los términos convenidos, a pagar el flete y a obtener del porteador, el conocimiento de embarque o la carta de porte respectivos”. En esa línea, el precepto impugnado prescribe que “[s]i el destino de la carga es El Salvador, se deberá retener cuando se realice el pago por el sujeto domiciliado”.

Por tanto, el problema que el actor advierte en el apartado 1.7 letra b) de la sección V de la Guía de Orientación n° DG-003/2010 es la exigencia que se impone al sujeto pasivo domiciliado de retener el porcentaje legalmente fijado, a pesar de que este no paga directamente por el servicio de transporte, pues conforme al incoterm CIF, el vendedor contrata el transporte, porque es este quien “se hace cargo de todos los costes, incluidos la contratación y pago del servicio de transporte internacional y el seguro[,] hasta que la mercancía llegue al puerto de destino”. En consecuencia, para el demandante, el citado precepto crea un supuesto diferente al legalmente previsto con relación a la obligación de retener, pues el sujeto domiciliado no contrata ni paga el servicio de transporte internacional y, en consecuencia, no le es posible realizar la retención. Planteada así la impugnación, el problema gira en torno a la interpretación, esto es, al sentido que el actor le adscribe a las normas jurídicas que son relevantes para este caso.

2. En ese orden, la jurisprudencia constitucional²² ha explicitado que realizar una “interpretación aislada, inconexa o fragmentaria de las disposiciones en juego” puede ocasionar la incomprensión de los preceptos normativos, tal como ocurre en este caso. En esencia, el actor incurre en el error de interpretar de forma parcial el art. 158 inc. 3° letra a CT, pues no considera el alcance real de dicho precepto normativo. Para el ciudadano Cruz Flores, el objeto de control solo prevé un supuesto por el cual se produce la obligación de retener: el pago directamente realizado al sujeto o entidad no domiciliada en la República que presta el servicio. Sin embargo, cuando el sujeto pasivo domiciliado (importador/comprador local) paga el precio CIF, solo paga por el producto que adquiere. Esta interpretación desconoce que dicha estipulación convencional abarca el precio del bien, el valor del seguro y el precio que se paga por el servicio de transporte (flete). Y es que, cuando el sujeto domiciliado paga el precio CIF, busca, además de adquirir la propiedad del bien, que el vendedor le preste el servicio de transporte internacional —como una de las obligaciones recíprocas del pago—, siendo irrelevante si este último lo presta directamente o por medio de un tercero. De tal forma, no es indispensable que el agente de retención haya

²² Auto de 12 de junio de 2013, inconstitucionalidad 97-2012.

contratado con el prestador del servicio internacional de transporte, sino que haya pagado por dicho servicio, lo cual ocurre cuando este paga el precio CIF.

Por tanto, se advierte que la interpretación realizada por el demandante desconoce que el art. 158 inc. 3º letra a CT ordena al sujeto pasivo domiciliado retener a quien prestó el servicio de transporte internacional la tasa del 5% sobre las sumas pagadas o acreditadas por los servicios de transporte internacional, pues en el precio que paga ya se incluye el valor del mencionado servicio, que sí puede ser determinado por el comprador, pues este tiene las condiciones materiales para acreditar el precio de dicho servicio, incluso cuando no lo ha contratado directamente. Y es que, como se indicó en el considerando anterior, entre los elementos a considerar para interpretar las disposiciones tributarias, está el principio de realidad económica, el cual tiene en cuenta la finalidad de la ley, la trascendencia económica de la norma y, los hechos ocurridos. Entonces, en este caso, aunque el comprador no contrate directamente el servicio de transporte internacional, es él quien lo paga, y quien, dadas las circunstancias de la contratación, tiene los elementos fácticos necesarios para indagar el precio de tal servicio, a fin de realizar la retención correspondiente. En consecuencia, se descarta la inconstitucionalidad del apartado 1.7 letra b de la sección V de la Guía de Orientación nº DG-003/2010, pues, contrario a lo interpretado por el actor, el hecho generador previsto por tal precepto no ha sido creado por este, sino que aparece regulado en el art. 158 inc. 3º letra a CT, por lo que su descripción no implica una infracción al principio de reserva de ley en materia tributaria.

POR TANTO, con base en las razones expuestas, disposiciones constitucionales citadas y arts. 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 constitucional iniciado por el ciudadano Josué Otoniel Cruz Flores, mediante el cual solicita la inconstitucionalidad del apartado 1.7 letra b de la sección V de la aludida guía de orientación, por la presunta violación al artículo 2 de la Constitución, respecto de la seguridad jurídica. Esta decisión se debe a que el actor alega un problema de eficacia acerca del precepto impugnado, lo cual se vincula con actos concretos que no pueden ser conocidos en el control abstracto realizado por este Tribunal en el proceso de inconstitucionalidad.

2. *Declárase* que en el apartado 1.7 letra b de la sección V de la Guía de Orientación General para el Tratamiento Tributario de la Retención del cinco por ciento (5%) en concepto de Impuesto sobre la Renta al Servicio de Transporte Internacional prestados por no domiciliados y el tratamiento del IVA en el caso del referido servicio relacionado con la importación de mercaderías, *no existe la inconstitucionalidad alegada* por la presunta vulneración al artículo 131 ordinal 6º de la Constitución, en relación con el principio de reserva de ley en materia tributaria. La razón de esta decisión es dicho precepto normativo se ajusta a lo previsto en el artículo 158 inciso 3º letra a del Código Tributario.

3. *Notifíquese* a todos los intervinientes.
4. *Publíquese* esta sentencia en el Diario Oficial dentro de los quince días siguientes a esta fecha, debiendo remitirse su copia al director de dicha institución oficial.

A collection of handwritten marks, including a signature at the top right that appears to read 'C. Beng', and several large, sweeping scribbles and lines below it.

PRONUNCIADO POR LOS SEÑORES MAGISTRADOS QUE LO SUSCRIBEN

A large, stylized handwritten signature, possibly reading 'Rafael'.

