

149-2015/151-2015/152-2015/153-2015/158-2015

Inconstitucionalidad

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

Agrégase al presente expediente el escrito remitido por Erick Edgardo Grande Orellana, a través de correo electrónico, en el cual pide que se le notifique cualquier diligencia en los medios técnico y electrónico que indica.

Los ciudadanos Salvador Enrique Anaya Barraza (inconstitucionalidad 149-2015), María Julia Gironés Osorio, Samuel Francisco Campos Velasco, Carlos Héctor Tobar Barrientos (inconstitucionalidad 151-2015), Guillermo Alexander Parada Gámez (inconstitucionalidad 152-2015), Erick Edgardo Grande Orellana (inconstitucionalidad 153-2015) y Lillian Jeannette Torres Alvarado (inconstitucionalidad 158-2015), promovieron el presente proceso mediante demandas acumuladas, para que se declare la inconstitucionalidad, por vicios de contenido, de los arts. 1, 2, 3, 4 letras a, b, c, d y e, 5, 6, 7, 11 inc. 1° y 12 de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia (LECOESC), emitida por Decreto Legislativo n° 162, de 29 de octubre de 2015, publicado en el Diario Oficial n° 203, tomo 409, de 5 de noviembre de 2015, por la violación a los arts. 2, 3 inc. 1°, 106 inc. 5°, 131 ord. 6°, 140 y 224 inc. 1° Cn.

Han intervenido los demandantes, la Asamblea Legislativa y la Fiscal General Adjunta, en representación del Fiscal General de la República.

Analizados los argumentos y considerando:

I. Objetos de control.

Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia

Objeto de la Ley

“Art. 1.- La presente Ley tiene por objeto el establecimiento de una contribución especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, la cual recaerá sobre la adquisición y/o utilización de servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, independientemente de los medios tecnológicos, terminales, aparatos o dispositivos que se empleen para su consumo, de acuerdo a los alcances establecidos en esta Ley; y, sobre la transferencia de cualquier tipo de dispositivo tecnológico, terminales, aparatos y accesorios de los mismos que permitan la utilización de servicios de telecomunicación”.

Para los efectos de la presente Ley, se entenderá por servicios de telecomunicaciones, todos aquellos que se ofrezcan al público en general en todas sus modalidades, ya sea que se transmita por medios alámbricos o inalámbricos o por cualquier otro medio físico; incluidos, pero sin limitarse a telefonía fija y móvil, televisión por suscripción, transmisión de datos y servicios satelitales.

Los demás términos técnicos utilizados en la presente Ley, relacionados con los servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, se entenderán conforme a lo establecido en la Ley de

Telecomunicaciones y su Reglamento, salvo otra definición que expresamente se establezca en esta Ley”.

Declaración de Interés Público

“Art. 2.- Declárase de necesidad e interés público la ejecución de las acciones previstas en el Plan El Salvador Seguro, el cual articula esfuerzos prioritarios del Estado y entidades privadas para la prevención de la violencia, el control y persecución penal, la rehabilitación e inserción social, la atención y protección de víctimas y el fortalecimiento institucional de las instancias competentes”.

Hechos generadores

“Art. 3.- Establécese una Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, en adelante contribución especial, la cual tendrá como hechos generadores los siguientes:

- a) El pago de servicios públicos de telefonía, fija y móvil;
- b) El pago por el arrendamiento o cualquier modalidad de contratación de servicios de televisión por suscripción, ya sea que se reciban por medios alámbricos, inalámbricos o por cualquier otro medio físico;
- c) El pago por el arrendamiento o cualquier modalidad de contratación de servicios de transmisión de datos entre dos o más puntos relacionados con información proporcionada por el usuario;
- d) Transferencia a cualquier título, importación o internación definitiva de dispositivos tecnológicos, terminales o aparatos y accesorios de los mismos que permitan la utilización de los servicios mencionados en el presente artículo, entendiéndose entre otros, pero sin limitarse a: terminales fijos o móviles, tabletas electrónicas, aparatos, tarjetas que contengan el módulo de identificación de abonado (SIM) y otros accesorios, ya sean dados en arrendamiento o comodato, con exclusión de los ordenadores o computadoras electrónicas y televisores;
- e) El retiro o desafectación de dispositivos tecnológicos, terminales o aparatos y accesorios de los mismos que permitan la utilización de los servicios mencionados en esta disposición, que se encuentren adscritos al activo realizable de los proveedores de tales bienes; así como el autoconsumo de los servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, producidos por los mismos proveedores, efectuados con destino al consumo o utilización personal o propia de los socios, directivos, apoderados o personal de la empresa, al grupo familiar de cualquiera de ellos o a favor de terceros en forma gratuita.

Los pagos de los servicios a que se refieren los literales a), b) y c) de esta disposición, constituirán hechos generadores de la contribución especial cuando los servicios sean contratados en el país. Se entenderá que el servicio es contratado en el país, cuando la actividad que genera el servicio inicia o es desarrollada en éste, incluyendo las llamadas de cobro revertido finalizadas en el país y la itinerancia (roaming)”.

Sujetos pasivos

“Art. 4.- Son sujetos pasivos de la contribución especial que regula la presente Ley y en consecuencia, obligados al pago del mismo, los siguientes:

- a) Los usuarios y revendedores de servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, independientemente de los medios tecnológicos empleados para su uso y de las modalidades de contratación para la recepción de los mismos, ya sean proveídos por personas naturales o jurídicas que sean operadores de redes comerciales de telecomunicaciones;
- b) Los adquirentes de cualquier dispositivo tecnológico, terminal o aparato y accesorios de los mismos que permitan la utilización de servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, inclusive en arrendamiento o comodato;
- c) Los importadores o internadores de cualquier dispositivo tecnológico, terminal o aparato y accesorios de los mismos que permitan la utilización de servicios de telecomunicaciones en sus diferentes modalidades;
- d) Los representantes de los usuarios de los servicios de telecomunicaciones y que bajo sus órdenes o instrucciones deban emplear sistemas de telecomunicaciones;
- e) Los sujetos pasivos dedicados a la prestación de servicios de telecomunicaciones que efectúen el retiro o desafectación de dispositivos tecnológicos, terminales o aparatos y accesorios de los mismos que permitan la utilización de servicios de telecomunicaciones, así como los que efectúen el autoconsumo de servicios de telecomunicaciones producidos por los mismos.

No tendrán la calidad de sujetos pasivos de la contribución especial:

a) Las misiones diplomáticas, consulares, personal diplomático y consular extranjero acreditados en el país, bajo el principio de reciprocidad; los organismos internacionales, agencias de desarrollo o cooperación de Estados o países extranjeros;

b) Los sujetos pasivos que se dediquen a la actividad de Centros Internacionales de Llamadas, conocidos en el comercio internacional como "call center" o "contact center", que se encuentren gozando de los beneficios de la Ley de Servicios Internacionales”.

Agentes de Retención

“Art. 5.- Son responsables del pago de la contribución especial, en calidad de agentes de retención:

a) Los proveedores de servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, ya sea que se presten en forma separada o en planes integrados, incluyendo dos o más servicios;

b) Los proveedores de servicios de televisión por suscripción, por medios alámbricos, inalámbricos o por cualquier otro medio físico;

c) Los proveedores de servicios de transmisión de datos entre dos o más puntos relacionados con información proporcionada por el usuario, por cualquier modalidad o medio tecnológico; y,

d) Los sujetos pasivos que transfieran dispositivos tecnológicos, terminales o aparatos y accesorios de los mismos, que permitan la utilización de los servicios mencionados en el artículo 3 de la presente Ley, entendiéndose, pero no limitándose a: terminales fijos o móviles, tabletas electrónicas, aparatos y accesorios de los mismos, inclusive aquellos que sean dados en arrendamiento o comodato.

La Dirección General de Impuestos Internos está facultada para designar, mediante resolución, como responsables, en carácter de agentes de retención de la referida contribución especial, a otros sujetos distintos a los que se refiere el inciso primero de este artículo.

El agente de retención es responsable solidario por el pago de la contribución especial.

La referida contribución especial deberá ser retenida por los Agentes de Retención en el momento en que se cause la misma”.

Momento en que se causa la contribución especial

“Art. 6.- La contribución especial se entiende causada:

a) En los servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, en el momento en que se efectúe el pago de los mismos;

b) En las transferencias, cuando se entregue el dispositivo tecnológico, terminal o aparato que permita el uso de los servicios mencionados en los literales a), b) y c) del artículo 3 de la presente Ley, a cualquier título, o cuando se efectúe el pago, lo que ocurra primero;

c) En las importaciones e internaciones definitivas a que se refiere esta Ley, cuando tenga lugar la importación o internación definitiva;

d) En los servicios o transferencias, cuya contraprestación se pacte bajo pago parcial, la contribución especial se causará al momento del pago parcial. En los servicios de telecomunicaciones bajo la modalidad prepago, se considerará causada la contribución especial al momento de efectuar el pago de los mismos.

e) En el retiro o desafectación de dispositivos tecnológicos, terminales, aparatos y accesorios de los mismos que permitan la utilización de servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, se entenderá causada la contribución especial en la fecha del retiro de los referidos bienes. En el autoconsumo de los servicios que sean producidos por los proveedores de los mismos, la contribución se causará cuando se verifique el uso o utilización de dichos servicios”.

Base imponible y alícuota

“Art. 7.- La alícuota de la contribución especial es de un cinco por ciento (5%) y se aplicará a la base imponible determinada de acuerdo a esta Ley.

La base imponible de la contribución especial en los diversos hechos generadores será el valor de la contraprestación, excluyendo el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y la presente contribución especial. En el caso de contraprestaciones pactadas con pago parcial, la base imponible será el valor de cada contraprestación parcial.

En el caso de servicios de telecomunicaciones proveídos en forma integrada o en convergencia para determinar la base imponible, se sumarán todos los valores de las contraprestaciones por cada servicio, por período mensual o pago parcial, correspondientes al mismo sujeto prestatario.

En los casos de retiro o desafectación de dispositivos tecnológicos, terminales o aparatos y sus accesorios y autoconsumo de servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, la base imponible será el valor que el proveedor les tenga asignado como precio de venta al público, según sus documentos y registros contables y a falta de éstos, el precio corriente de mercado.

En el caso de las importaciones e internaciones definitivas a que se refiere esta Ley, la base imponible es la cantidad que resulte de sumar al valor aduanero los derechos arancelarios que correspondan”.

Destino de la Contribución Especial

“Art. 11 [inc. 1º].- Los recursos provenientes de la presente contribución especial serán utilizados única y exclusivamente para la seguridad ciudadana y convivencia, que se concretará entre otros beneficios en instituciones de seguridad fortalecidas, en el disfrute de servicios institucionales eficientes para la prevención de la violencia, la recuperación de espacios públicos y la reducción de la incidencia delictiva en éstos, la reducción del número de niños, adolescentes y jóvenes que no estudian y no trabajan, la reducción de la violencia en la familia y de abusos contra las mujeres, el fomento de la resolución alterna de conflictos vecinales, el aumento de la judicialización efectiva de delitos graves, la reducción de la mora en las investigaciones de delitos, el fortalecimiento del control y la mejora de las condiciones en los centros penitenciarios, el desarrollo de los programas de reinserción y prevención del delito, el reforzamiento de las capacidades para la protección, atención y reparación de las víctimas y el perfeccionamiento del sistema de administración de justicia; todo lo cual redundará en beneficios tales como la facilitación de actividades económicas, la creación y conservación de oportunidades de trabajo, el resguardo de propiedades y el mantenimiento o incremento de su valor”.

Asignación Presupuestaria

“Art. 12.- Los fondos que se hayan percibido como producto de la recaudación de la contribución especial a que se refiere el artículo 3 esta ley, se incorporarán en el presupuesto del ramo de justicia y seguridad pública, un 62% de la citada recaudación y en el presupuesto del ramo de la defensa nacional un 38% por el mismo concepto, aplicable para el ejercicio fiscal correspondiente.

Con la finalidad de garantizar la oportuna y efectiva aplicación de lo dispuesto en el inciso anterior y con el propósito de cautelar que los fondos recaudados ingresen efectiva y oportunamente en los presupuestos de los citados ramos, el Ministerio de Hacienda a través de la Dirección General de Presupuesto, deberá crear la estructura presupuestaria que identifique la asignación de los recursos y el destino correspondiente al pago del incremento de cien dólares de los estados unidos de américa mensuales y el bono trimestral que ya se otorga.

Dicha asignación podrá ser ampliada, previa aprobación legislativa, con el exceso del monto de los ingresos que se perciban en concepto de la contribución especial. Además deberá presentarse trimestralmente para conocimiento de esta asamblea legislativa, la recaudación obtenida para la asignación del cien por ciento de la misma al incremento de cien dólares de los estados unidos de américa mensuales y de la bonificación trimestral”.

II. Alegatos de los demandantes.

Como premisa, todos los demandantes sostuvieron que, a pesar de su denominación, el tributo creado por la LECOESC no es una contribución especial, sino un impuesto. En síntesis, alegaron que el tributo no conlleva ninguna actividad estatal que otorgue un beneficio a los sujetos obligados y que por la indeterminación del destino de los fondos que con él se recaudan no existe obra ni servicio que eventualmente les beneficie de manera específica. De igual forma, en todas las demandas se solicitó la suspensión provisional de la entrada en vigencia y aplicación de la LECOESC.

1. Proceso de inconstitucionalidad 149-2015.

A. El demandante adujo que en el proceso de formación de la LECOESC se vulneró el art. 140 Cn., en relación con el art. 2 Cn., por el desfase que existió entre la fecha de su publicación formal en el Diario Oficial y la fecha en la que el ejemplar de dicho diario estuvo materialmente disponible, lo cual incidió en el inicio de la vigencia y la obligatoriedad de la ley, aspecto sustancial a la seguridad jurídica de sus destinatarios.

B. Asimismo, aseveró que los arts. 1 inc. 1º, 3, 6, 7 LECOESC infringen el principio de equidad tributaria en su manifestación de capacidad económica (art. 131 ord. 6º Cn.), porque la supuesta contribución especial grava el “consumo de servicios específicos de telecomunicaciones (telefonía, televisión por suscripción y transmisión de datos) y [...] la adquisición de dispositivos, terminales equipos, aparatos y accesorios destinados a utilizar los servicios de telefonía, televisión por suscripción y transmisión de datos”, los cuales también son “objeto de gravamen por el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios”, según el art. 1 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (LIVA). En este sentido, mencionó que ambos tributos gravan a los mismos sujetos activos, tienen idéntico alcance territorial, período de cumplimiento e igual base imponible, aunque con distinta alícuota (art. 54 LIVA —13%— y art. 7 inc. 1º LECOESC —5%—).

C. Por otro lado, arguyó que los arts. 1 inc. 1º, 3, 4 y 7 LECOESC infringen el principio de igualdad (art. 3 inc. 1º Cn.), al establecer un trato tributario discriminatorio injustificado. Esto se debe a que, sin razón alguna, se grava el consumo de servicios y la adquisición de bienes muebles relacionados con las telecomunicaciones, con una carga tributaria más alta que el consumo de otros servicios y/o productos. Para el demandante, “los servicios de telecomunicaciones y bienes relacionados no constituyen productos y/o servicios suntuarios que, en razón del principio de progresividad de los tributos, justifique una carga más gravosa que otros servicios y/o productos”.

D. De igual modo, expresó que el art. 11 LECOESC contraviene el principio de caja única y de no afectación especial de ingresos (art. 224 inc. 1º Cn.), ya que las cantidades de dinero recaudadas con el tributo en cuestión tienen como destino específico y exclusivo financiar las actividades relacionadas con la seguridad ciudadana y convivencia, por lo que no cubrirán las necesidades y obligaciones generales del Estado.

2. Proceso de inconstitucionalidad 151-2015.

A. Los actores alegaron que los arts. 1, 3 y 7 LECOESC son contrarios a la equidad tributaria en su manifestación del principio de capacidad económica y del principio de no confiscación (arts.

131 ord. 6° y 106 inc. 5° Cn., en ese orden), porque gravan las mismas manifestaciones de riqueza gravadas por los arts. 4, 11 y 16 LIVA —el primer impuesto con una alícuota del 5% y el segundo con una alícuota de 13%—, lo que implica una doble imposición sobre los mismos hechos generadores que sustrae a favor del Estado una parte sustancial del patrimonio de los contribuyentes.

B. También alegaron que el art. 12 LECOESC viola el principio de caja única y de no afectación especial de ingresos (art. 224 inc. 1° Cn.), porque, tratándose de un verdadero impuesto, los recursos obtenidos mediante la recaudación del tributo deberían entrar al Fondo General de la Nación, lo cual no es así, ya que se crea un presupuesto especial sin que este caso sea una de las excepciones que la misma Constitución reconoce al principio citado (arts. 224 inc. 2° y 225 Cn.).

C. Aunado a esto, solicitaron la inconstitucionalidad por conexión de los arts. 4, 5 y 6 LECOESC, por contener “regulaciones complementarias del impuesto impugnado”.

3. Proceso de inconstitucionalidad 152-2015.

A. El demandante afirmó que los arts. 1, 3, 4, 6 y 7 LECOESC transgreden la equidad tributaria en su manifestación del principio de capacidad económica (art. 131 ord. 6° Cn.), porque gravan con un 5% la adquisición y/o utilización de servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, independientemente de los medios tecnológicos, terminales, aparatos o dispositivos que se empleen para su consumo, pese a que dichas manifestaciones de riqueza ya se encuentran gravadas por los arts. 4, 16 y 54 LIVA con el 13% del valor que se erogue. Esto significa una doble imposición que afecta la capacidad económica de los contribuyentes.

B. En relación con lo anterior, dijo que los arts. 1, 3, 4, 6 y 7 LECOESC también contravienen la equidad tributaria en su manifestación del principio de no confiscación (art. 131 ord. 6° Cn.), debido a que la doble imposición provocada por la acumulación de tributos mencionada eleva la cuantía del gravamen a la adquisición y utilización de bienes y servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades al 18%.

C. De igual manera, arguyó que los arts. 1, 3, 4, 6 y 7 LECOESC son contrarios a la equidad tributaria en su manifestación de progresividad (art. 131 ord. 6° Cn.), ya que “[...] la imposición prevista es directa, fija y determinada, sin consideración al valor que se grava ni a la capacidad del destinatario [...] Se grava parejo y llano, lo cual vuelve al tributo regresivo, en lugar de progresivo”.

D. En este orden de ideas, alegó que los arts. 1, 3, 4, 6 y 7 LECOESC violan la equidad tributaria en su manifestación de igualdad (art. 131 ord. 6° Cn.), por el carácter indistinto del

destinatario de la imposición —porque no se distingue quién consume o transfiere el bien o servicio gravado— y por la singular individualización del tributo —porque se ha excluido a cualquier otra industria para ser gravada, escogiendo únicamente al sector telecomunicaciones sin un criterio legítimo—.

E. Como último motivo, solicitó la inconstitucionalidad por conexión de los arts. 5, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 y 16, LECOESC, pues dichas disposiciones hacen referencia a las diferentes directrices de ejecución de las normas que conforman dicha ley.

4. Proceso de inconstitucionalidad 153-2015.

A. El actor sostuvo que los arts. 1, 3, 4 letras a, b, c, d y e, 6, 7 y 11 LECOESC vulneran la equidad tributaria en su concreción del principio de capacidad económica (art. 131 ord. 6° Cn.), porque los hechos generadores del tributo atienden a la supuesta capacidad económica de los contribuyentes, y no a un beneficio derivado de la realización de una actividad especial del Estado.

B. Además, alegó que los arts. 1, 3, 4 letras a, b, c, d y e, 6, 7 y 11 LECOESC transgreden la prohibición de confiscación (art. 106 ord. 5° Cn.), porque la transferencia de bienes muebles y la prestación de los servicios de telecomunicaciones considerados como hechos generados en el art. 3 LECOESC, son los mismos del impuesto a la transferencia de bienes muebles y prestación de servicios, según lo dispone el art. 54 LIVA. Esto implica que hay doble tributación para los sujetos obligados, quienes deben disponer de una parte sustancial de sus ingresos por una actividad específica, gravada en un 5% por la LECOESC y en un 13% por la LIVA.

C. En el tercer motivo, arguyó que los arts. 1, 3, 4 letras a, b, c, d y e, 6, 7 y 11 LECOESC violan el principio de “neutralidad tributaria” (art. 131 ord. 6° Cn.), que implica que un tributo no debe ejercer “presión alguna sobre los contribuyentes para iniciarlos a realizar una acción o una abstención cualquiera”. En este caso, dicha vulneración ocurre porque el tributo de la LECOESC se estableció sin ponderar las distorsiones que provocaría en la oferta, demanda y precios de los bienes y servicios gravados.

5. Proceso de inconstitucionalidad 158-2015.

A. La ciudadana sostuvo que la LECOESC viola el art. 140 Cn., debido a que fue publicada en el Diario Oficial n° 203, tomo n° 409, de 5 de noviembre de 2015, sin embargo, “no estuvo a disposición del público en el periodo de 8 días después de su publicación, ni pudo obtenerse ejemplares en el Diario Oficial”. En consecuencia, se exigió el cumplimiento de esa ley a los sujetos

pasivos a pesar que su vigencia se encontraba condicionada por su publicación y circulación efectiva.

B. Agregó que los arts. 1, 2, 4 y 11 LECOESC infringen el principio de razonabilidad tributaria o equidad fiscal (art. 131 ord. 6° Cn.), pues los sujetos obligados del tributo no obtienen beneficios específicos y exclusivos por su pago, sino que estos constituyen “las consecuencias del real desarrollo del derecho a la seguridad que deben disfrutar todos los habitantes del país”. En este sentido, señaló que no existe un nexo causal que justifique por qué los sujetos pasivos deben cargar con el tributo, ni en qué medida dicho sector se beneficiaría en forma específica con este.

C. Dijo que los arts. 3, 6 y 7 LECOESC vulneran la equidad tributaria en su manifestación del principio de capacidad económica (art. 131 ord. 6° Cn.), porque, según sus características, la “contribución especial para la seguridad ciudadana” tiene la naturaleza de un verdadero impuesto y, por tanto, de él no derivan beneficios específicos para el sector obligado a pagarlo. Asimismo, la violación constitucional ocurre porque la adquisición y/o utilización de servicios de telecomunicaciones y la transferencia de cualquier tipo de dispositivo tecnológico que permitan el uso de servicios de telecomunicaciones ya se encuentran gravados por la LIVA, lo que constituye doble tributación.

D. Por último, sostuvo que el art. 3 LECOESC contraría el principio de igualdad (art. 3 inc. 1° Cn.), por el trato diferenciado carente de justificación que establece, al gravar solo bienes y servicios relacionados con el sector de telecomunicaciones y no los de otros sectores que también prestan servicios públicos y que son claves en la economía nacional.

III. Actuaciones procesales.

1. Por resoluciones de 30 de mayo de 2018 pronunciadas en cada uno de los procesos detallados, fueron admitidos únicamente los motivos de inconstitucionalidad relacionados con la vulneración a la equidad tributaria en su manifestación del principio de capacidad económica (art. 131 ord. 6° Cn.) que conllevan los arts. 1, 3, 4, 6, 7 y 11 LECOESC y los concernientes a la violación al principio de caja única y de no afectación especial de ingresos (art. 224 inc. 1° Cn.) por parte de los arts. 11 inc. 1° y 12 LECOESC. En todos los procesos se denegó la adopción de una medida cautelar por la falta de cumplimiento de presupuestos procesales.

2. En sus respectivos informes, presentados de acuerdo con el art. 7 de la Ley de Procedimientos Constitucionales (LPC), la Asamblea Legislativa negó los motivos de inconstitucionalidad alegados por los demandantes. Expuso que la LECOESC no viola la equidad

tributaria en su manifestación del principio de capacidad económica (art. 131 ord. 6° Cn.), pues regula una contribución especial y no un impuesto, por lo que no existe doble tributación en relación con el impuesto de la LIVA. La razón es que: (i) el tributo es optativo —en el sentido que solo se aplica a las personas que voluntariamente adquieran los bienes y servicios gravados—; (ii) tiene como hecho generador una actividad estatal, consistente en la implementación del plan de seguridad pública y convivencia ciudadana denominado “El Salvador Seguro” que es idónea y apta para producir un beneficio a los sujetos obligados —aunque no lo reciban de manera directa—; y (iii) se estableció por un tiempo determinado, es decir, 5 años a partir de su vigencia.

No obstante, agregó que aunque el art. 7 LECOESC establece un porcentaje de contribución —una alícuota del 5% sobre la base imponible—, no posee una determinación absoluta e invariable, porque dicha contribución especial “se ha establecido atendiendo a la aptitud económica de cada sujeto pasivo” (informe de la inconstitucionalidad 149-2015), siendo por ello “una contribución especial basada en la capacidad económica de cada persona” (informes de las inconstitucionalidades 151-2015, 152-2015 y 153-2015), que tiene “un valor en proporción al consumo [...] diseñad[o] atendiendo a la aptitud económica de cada persona” (informe de la inconstitucionalidad 152-2015).

Por otra parte, expresó que la LECOESC no transgrede el principio de caja única y de no afectación especial de ingresos (art. 224 Cn.), porque se encuentra dentro de una de las excepciones permitidas en el art. 225 Cn., consistente en el posibilidad de separar recursos de la hacienda pública mediante una ley para orientarlos a un fondo o destino específico. Esto es así porque se creó una contribución especial para el financiamiento del programa específico de seguridad ciudadana y convivencia, cuyos recursos se incorporan en el presupuesto general en el ramo de hacienda, para el ejercicio fiscal que corresponda.

3. La Fiscal General Adjunta, en representación del Fiscal General de la República, expresó en lo medular que el tributo establecido en la LECOESC es un verdadero impuesto, pues “[...] no se logra determinar de manera precisa la contraprestación que recibe el contribuyente, al haber redactado el legislador de manera tan difusa las prestaciones y el destino para el cual se [dirige] la contraprestación [...] si fuese una contribución especial, se estaría obteniendo un beneficio directo de lo recaudado [...] el hecho generador se desprende de una manifestación de capacidad económica, y no de una contraprestación del Estado.

En consecuencia, consideró que la exacción de la LECOESC produce una doble imposición y, por tanto, la vulneración a la equidad tributaria en su manifestación del principio de capacidad económica (art. 131 ord. 6° Cn.), pues los hechos generadores regulados en el art. 3 LECOESC también son gravados como manifestación de riqueza con el impuesto estatuido en la LIVA. Adujo que el tributo impugnado vulnera el principio de caja única y de no afectación especial de ingresos (art. 224 Cn.), porque los recursos que se obtienen se dirigen específicamente a financiar los planes de seguridad ciudadana, sin que se trate de la excepción que establece el art. 225 Cn., consistente en la constitución o incremento de patrimonios especiales a instituciones públicas, porque el legislador obvió determinar las instituciones públicas a quienes se otorgarían las sumas recaudadas.

4. Posteriormente, por resoluciones de 28 de noviembre de 2018 emitidas en cada proceso aludido, se ordenó la acumulación de las inconstitucionalidades 151-2015, 152-2015, 153-2015 y 158-2015 a la de referencia 149-2015, por ser este el de más antigüedad y existir vinculación en el fundamento jurídico y material de cada demanda, debiendo resolverse el fondo de todas en un mismo pronunciamiento.

IV. Desarrollo de la sentencia.

Como primer punto, (1) se identificarán los problemas jurídicos a resolver en este pronunciamiento y, a continuación, (2) se indicará el orden temático de la sentencia.

1. Según todo lo anterior, los problemas jurídicos consisten en determinar: (i) si el tributo creado en la LECOESC, a pesar de haber sido denominado como contribución especial, es un impuesto por sus elementos configuradores; (ii) si, en caso de tratarse de un verdadero impuesto, el tributo grava los mismos hechos generadores o manifestaciones de riqueza que la LIVA, constituyendo doble tributación en inobservancia al principio de capacidad económica como derivación de la equidad tributaria (art. 131 ord. 6° Cn.); y (iii) si, según se trate de un impuesto o de una contribución especial, el destino de las sumas recaudadas con el tributo implica la transgresión a los principios de de caja única y de no afectación especial de ingresos.

2. El orden temático de esta sentencia será el siguiente: en primer lugar, (V) se recordarán algunos aspectos concernientes a los impuestos y a las contribuciones especiales y la diferencia precisa entre ambos tipos de tributos según sus características; posteriormente, (VI) se abordará el principio de capacidad económica como manifestación de la equidad tributaria estatuida en el art. 131 ord. 6° Cn.; en relación con lo anterior, (VII) se reseñarán los criterios jurisprudenciales de este tribunal sobre la doble o múltiple imposición tributaria y (VIII) los principios presupuestarios

de unidad de caja y de no afectación especial de ingresos. Por último, (IX) se analizarán los motivos de inconstitucionalidad aducidos por los actores.

V. Aspectos esenciales de los impuestos y de las contribuciones especiales.

1. El impuesto es el tributo exigido por el Estado a quienes se encuentran en las situaciones consideradas en la ley como hechos generadores indicativos de capacidad económica, ajeno a toda actividad estatal relativa a los sujetos obligados¹. Esto se reitera en el art. 13 del Código Tributario, que define al impuesto como “[...] el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo”. De esta manera, los impuestos se caracterizan por ser tributos no vinculados, por la independencia entre la obligación de pagarlo y por la actividad que el Estado lleva a cabo con su producto; la existencia de circunstancias fácticas que revelen en el sujeto gravado indicios de capacidad para contribuir al sostenimiento del Estado²; y la sujeción por antonomasia a la potestad tributaria estatal³.

2. Por otra parte, la contribución especial es el tributo cuyo hecho generador implica la probable o posible obtención por los sujetos pasivos de un beneficio o de un aumento de valor en sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas, del establecimiento o ampliación de servicios públicos o de actividades especiales del Estado o de entidades descentralizadas encaminadas a la satisfacción de intereses generales. Por ello, el pago de las contribuciones especiales debe ser proporcional y equitativo, según el beneficio que se pueda recibir de tales actividades o servicios⁴. Este beneficio, como criterio material de justicia tributaria, solo opera desde el punto de vista jurídico, no fáctico, cuando el legislador conjetura en la norma que la obra, gasto o actividad pública es idónea para procurar una ventaja al futuro obligado, siendo irrelevante que realmente se obtenga o no por los sujetos pasivos en el caso concreto⁵.

En cuanto al componente subjetivo, en una contribución especial el sujeto activo lo constituye la entidad pública a cuyo cargo se realiza la actividad u obra concernida, pues, dado que

¹ Ejs., sentencias de 13 de marzo de 2006, de 9 de julio de 2010, de 17 de abril de 2013 y de 21 de junio de 2013, inconstitucionalidades 27-2005, 35-2009, 1-2008 y 43-2010, en ese orden.

² Sobre este punto, véanse las sentencias de 14 de enero de 2003 y de 13 de marzo de 2006, inconstitucionalidades 23-99 y 27-2005, respectivamente.

³ Miguel Ángel Collado Yurrita y Gracia María Luchena Mozo, “El tributo. Concepto, características y clasificación”, en *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 1ª ed., pp. 238 y 239.

⁴ Ej., sentencia de 3 de octubre de 2016, amparo 624-2013.

⁵ Al respecto, puede consultarse a Héctor Villegas, Curso de Finanzas, *Derecho Financiero y Tributario*, 7ª ed., pp. 104 a 106. También puede verse la sentencia de 7 de febrero de 2014, inconstitucionalidad 63-2013.

la erogación está destinada a financiarlas, solo el ente público que debe sufragar su costo está habilitado para efectuar exacciones, mientras que el sujeto pasivo del tributo ha de ser la persona natural o jurídica cuyo patrimonio se favorece en razón del servicio u obra respectiva⁶.

En lo que se refiere a la base imponible, en los precedentes citados a pie de página se dijo que se constituye por el coste de la realización de las obras o de los servicios respectivos, dentro de lo cual puede incluirse actividades de preparación —ej., informes periciales, elaboración de proyectos técnicos—, de implementación y funcionamiento, así como los costos de supervisión o el valor de los inmuebles donde se cimentarán las obras o se prestarán los servicios, debiendo sustraerse el importe que corresponda a las subvenciones o auxilios recibidos, así como el que asumirá la entidad pública a cuyo cargo se ejecuta.

En lo que concierne al valor final del tributo que debe sufragar el contribuyente, en las inconstitucionalidades 23-2014 y 24-2014, ya citadas, se expresó que debe ser proporcional con el costo de la obra y con el beneficio especial que se ha provocado en el patrimonio del sujeto pasivo —pero siempre inferior al mismo, de manera que las contribuciones especiales no se implementen para recobrar de forma total el gasto o inversión de la obra o servicio correspondiente—. Por ende, el monto debe establecerse tomando en cuenta la base imponible, el número de favorecidos de manera especial y la intensidad del beneficio patrimonial que cada uno de estos recibe o podría recibir.

Sobre el elemento temporal, este tipo de tributos puede exigirse únicamente mientras subsista el hecho generador, es decir, mientras se verifiquen con actualidad los componentes indicados. Entonces, si se trata de la construcción o mejora de una obra pública, el tributo podrá ser requerido mientras esta culmina y si se trata de un servicio público podrá exigirse de manera indefinida mientras el servicio se presta y a raíz de ello se genera una ventaja específica en el patrimonio del sujeto pasivo.

3. De lo expresado se deduce que la nota definitoria de las contribuciones especiales con respecto a los impuestos es el hecho generador, concretamente en que en las primeras siempre hay una actividad de la administración encaminada a la satisfacción de un interés general —sin perjuicio de que eventualmente produzca beneficios a particulares—, mientras que en los segundos no existe actividad administrativa alguna, sino que su hecho generador lo constituyen supuestos

⁶ Ej., sentencias de 15 de abril de 2016, inconstitucionalidades 23-2014 y 24-2014.

que vuelven manifiesta la capacidad económica del sujeto pasivo, lo que implica que se exige sin contraprestación.

VI. El principio de capacidad económica como manifestación de la equidad tributaria.

1. En la medida en que el Derecho Tributario pone en juego derechos fundamentales, como el de propiedad y está ligado con aspectos vitales de la comunidad política, como el financiamiento de los gastos públicos, constituye una materia que necesariamente se regula en los escalones superiores del ordenamiento jurídico de un Estado. La Constitución salvadoreña contiene ciertos principios que se conciben como límites al poder tributario estatal, derivados jurisprudencialmente de la equidad tributaria a que se refiere el art. 131 ord. 6° Cn., en específico, los principios formales de legalidad tributaria y de reserva de ley tributaria y los materiales de capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscación⁷.

2. En cuanto a los límites materiales, el principio tributario de capacidad económica exige que las personas contribuyan al sostenimiento de los gastos del Estado en proporción a la aptitud económico-social que tengan para ello, lo cual se mide por índices (patrimonio, renta) o por indicios (consumo, tráfico de bienes). Se trata de un principio que limita a los poderes públicos en el ejercicio de su actividad financiera y que condiciona y modula el deber de contribuir de los ciudadanos, por la razonabilidad y justicia que debe regir en el sistema tributario⁸. La capacidad económica se exige particularmente en los impuestos, en los que se paga porque se ha realizado un hecho indicativo de capacidad económica⁹.

VII. La doble o múltiple imposición tributaria.

La doble o múltiple tributación se presenta cuando se establecen dos o más tributos idénticos sobre el mismo hecho generador —esto es, en un mismo período impositivo o ante un mismo evento y sobre una misma manifestación de riqueza¹⁰—, de manera que el conjunto de tributos resta una parte sustancial del patrimonio de la persona, creando una presión fiscal a límites económicamente intolerables y jurídicamente cuestionables, agotando la riqueza imponible de los sujetos pasivos con el pretexto del deber de contribuir al gasto público.

Este fenómeno requiere de la identidad en el aspecto material, subjetivo, espacial y temporal, es decir, que el objeto gravado sea el mismo, que exista una identidad de sujeto, que se

⁷ Ej., sentencia de inconstitucionalidad 35-2009, previamente citada.

⁸ Alejandro Altamirano, *Derecho Tributario. Teoría General*, 1ª ed., pp. 139-141.

⁹ Véase la referida sentencia de inconstitucionalidad 35-2009.

¹⁰ Ej., sentencia de 19 de junio de 2015, inconstitucionalidad 38-2012.

trate de un mismo período tributario y se esté ante el mismo gravamen. Cuando ello acontece, se obliga a los particulares a contribuir en exceso de su verdadera capacidad económica, situación que deviene en inconstitucional al sobrepasar el límite de la confiscatoriedad¹¹, lo que no necesariamente ocurre cuando los tributos gravan la fuente de los ingresos, pero no la riqueza en sí, porque pueden recaer sobre cualquier etapa de la actividad económica de que se trate — producción, comercialización, consumo—.

La doble o múltiple tributación inconstitucional no solo afecta el patrimonio de los contribuyentes, sino que también produce el desaliento hacia actividades productivas, debido a que estas dejarán de realizarse si el cúmulo de tributos es tal que ya no sea posible obtener márgenes de utilidad razonables. Se trata de un acto de injusticia fiscal que obliga al ciudadano a sacrificar en exceso su patrimonio, erosionándolo en exceso, para contribuir al mismo tiempo y sobre las mismas percepciones al sostenimiento estatal o de la entidad pública correspondiente, situación que además es contraria a la adecuada distribución de las cargas fiscales entre los recursos económicos generados en un determinado territorio, en la medida en que algunos contribuyentes aportan una mayor parte de su patrimonio para el sostenimiento del gasto público¹².

VIII. Sobre los principios de unidad de caja y de no afectación especial de ingresos.

Aunado a los principios tributarios, en la Constitución también se estatuyen principios de índole presupuestaria que funcionan como reglas a las que debe sujetarse la ejecución del gasto público y la actividad financiera del Estado en relación con la planificación, aprobación y ejecución de su presupuesto general. Dentro de estos, se encuentran los de unidad de caja y de no afectación especial de ingresos (art. 224 Cn.), que establecen que los ingresos públicos deben integrarse en un fondo común o caja única en el que se diluyan con todos los restantes ingresos —perdiendo todo signo indicativo de su procedencia— para financiar todas las erogaciones estatales, sin afectación especial alguna para gastos determinados o particulares¹³.

Ambos principios pueden experimentar matizaciones y limitaciones, para flexibilizar y agilizar la actuación financiera de los entes públicos. Entre dichas excepciones se encuentra

¹¹ Véase la sentencia de inconstitucionalidad 35-2009, antedicha, y sentencia de 20 de noviembre de 2003, amparo 681-2001).

¹² Alejandro Menéndez Moreno, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 18ª ed., pp. 73 y 74.

¹³ Sobre punto, puede consultarse las sentencias de 18 de abril de 2006 y 4 de noviembre 2011, inconstitucionalidades 7-2005 y 15-2011 AC, en su orden. También véase a Alejandro Ramírez Cardona, *Hacienda Pública*, 4ª ed., pp. 457-459.

el pago de deuda pública y el destino de donativos a fines indicados por el donante (art. 224 inc. 2° Cn.); la contratación de empréstitos voluntarios por necesidades graves y urgentes, así como para garantizar obligaciones contraídas por entidades estatales o municipales de interés público (art. 148 inc. 1° Cn.); y la separación de bienes de la masa de la hacienda pública o la asignación de recursos del fondo general de la nación, para la constitución o incremento de patrimonios especiales destinados a instituciones públicas (art. 225 Cn.). Además, existe la posibilidad de que por ley se afecten ciertos ingresos tributarios que, por su naturaleza o condiciones, tengan una relación objetiva y directa con los gastos a financiar, como podría ser el caso de los recursos obtenidos mediante ciertas tasas por la utilización de bienes públicos o el aprovechamiento de servicios recibidos como contraprestación por el contribuyente, esto es, para sufragar su costo.

IX. Análisis de los motivos de inconstitucionalidad.

1. El primer punto es determinar la naturaleza del tributo creado en la LECEG, ya que los dos motivos de inconstitucionalidad que fueron admitidos parten de la premisa de que en la referida ley se ha estatuido un impuesto y no una contribución especial.

Según se explicó, la diferencia medular entre los impuestos y las contribuciones especiales es que en los primeros el hecho generador es una circunstancia indicativa de capacidad económica por parte del contribuyente sin contraprestación alguna del Estado, mientras que en las segundas es la posibilidad de que un individuo obtenga un beneficio o un aumento de valor contingente en sus bienes como resultado de una contraprestación de un ente público, la cual también favorece a la colectividad o a intereses generales. De esta manera, deben analizarse los hechos o situaciones descritos en la ley que dan lugar a la obligación tributaria y la finalidad perseguida por el legislador con el tributo¹⁴.

En cuanto a los hechos generadores, en los arts. 1 y 3 LECOESC se estatuyen actividades económicas de consumo como hechos constitutivos del gravamen, en concreto el pago de servicios de telecomunicaciones —telefonía fija y móvil, televisión por suscripción por medios alámbricos, inalámbricos u otro medio físico— o de transmisión de datos y la adquisición o contratación de dispositivos, aparatos y accesorios para la utilización de los servicios mencionados. Se trata de supuestos con énfasis en la capacidad económica y contributiva de los sujetos obligados. Esto fue admitido por la Asamblea Legislativa en su intervención y se reafirma con lo expuesto en el

¹⁴ La última afirmación encuentra sustento en la línea jurisprudencial establecida en las sentencias de 15 de febrero de 2012 y de 19 de agosto de 2019, inconstitucionalidades 66-2005 Ac. y 156-2015, respectivamente.

considerando IX de la LECOESC: “[...] el determinante contenido económico, en cuanto a manifestación de riqueza, que implica la adquisición y utilización de los servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, además del relevante y progresivo grado de masificación que ha adquirido en nuestros días, [vuelve] pertinente que la contribución especial [...] grave a los usuarios de tales servicios [...]”.

Por otra parte, en el art. 11 LECOESC se determinan los destinos de las cantidades de dinero recaudado con el tributo, todos relacionados con actividades de promoción de la seguridad ciudadana y la convivencia social, parte del “Plan El Salvador Seguro”. Sin embargo, coincidiendo con lo señalado con la Fiscalía General de la República, en tanto que los sujetos pasivos señalados en el art. 4 de la ley son indeterminados, pues se grava de manera general a todas las personas que en el territorio nacional adquieren o utilizan dispositivos y/o servicios de telecomunicaciones — como, por ejemplo, líneas de telefonía celular, teléfonos celulares, tarjetas SIM o accesorios varios para esos aparatos— e incluso a los que los comercian o revenden, no es posible establecer con algún grado de certeza si los obligados obtienen un beneficio directo y verificable como consecuencia de las actividades mencionadas. En tal sentido, *lo que en realidad se grava es una manifestación de riqueza y no la posibilidad de que los contribuyentes reciban una contraprestación por su pago, por lo que el tributo en cuestión es un impuesto y no una contribución especial.*

Esto es distinto de lo que ocurre en la Ley de Contribución Especial a los Grandes Contribuyentes para el Plan de Seguridad Ciudadana¹⁵, en la que los sujetos gravados son determinados o, al menos, determinables, pues se definen según la obtención de una cuantía específica de ganancias netas en un ejercicio fiscal. Entonces, en ese caso, la configuración normativa del tributo incluye elementos para definir al sujeto obligado, porque la cuantía de las ganancias percibidas durante un año fiscal constituye un componente objetivo que concurre únicamente en ese grupo y que le distingue de la generalidad de potenciales contribuyentes.

Así, esa particularización del obligado al pago de la precitada contribución especial permite evaluar la posibilidad o imposibilidad de vincularle con la potencial obtención de beneficios o ventajas en sus particulares actividades económicas empresariales como resultado de las actividades implementadas en el “Plan El Salvador Seguro”. Por lo que respecto de dicho tributo

¹⁵ A la que se refiere a la sentencia de 19 de agosto de 2019, inconstitucionalidad 156-2015.

pudo determinarse que sí existía el potencial nexo entre el pago del tributo y la implementación de una actividad estatal que beneficiara al sujeto obligado.

En cambio, en el caso analizado, la configuración normativa de los tributos impugnados muestra una particular amplitud, porque se vinculan con múltiples y diversas actividades, que, a su vez, se relacionan con la prestación de un servicio público —las telecomunicaciones—, por lo que resulta imposible determinar al sujeto pasivo de la obligación. Y por ende, debido a esa indeterminación, tampoco es posible establecer la existencia de un nexo entre el sujeto obligado al pago y el potencial beneficio generado a partir de las actividades públicas financiadas con los tributos concernidos. Por tanto, los tributos revelan un carácter desvinculado, propio de un impuesto y no de una contribución especial.

2. Establecido lo anterior, corresponde establecer si los arts. 1, 3, 4, 6, 7 y 11 LECOESC vulneran la equidad tributaria en su manifestación del principio de capacidad económica (art. 131 ord. 6° Cn.), en específico, si el impuesto ahí establecido tiene como objeto los mismos hechos generadores o manifestaciones de riqueza que el impuesto estatuido en la LIVA.

A. Según los arts. 1, 4, 5 y 6 LIVA, entre los hechos generadores de este impuesto se encuentra la transferencia —adquisición a título oneroso— y el consumo de bienes muebles corporales —bienes tangibles susceptibles de ser transportables de un lugar a otro—. Tales actividades económicas comprenden los hechos generadores estatuidos en los arts. 1 y 3 LECOESC, es decir, la adquisición, consumo y transferencia de dispositivos y/o servicios de telecomunicaciones. En este sentido, ambos cuerpos normativos gravan con su respectivo impuesto la misma manifestación de riqueza.

Aunado a esto, los dos tributos aludidos tienen el mismo elemento subjetivo. De acuerdo con el art. 20 letra a LIVA, son sujetos pasivos de dicho impuesto, en calidad de contribuyentes o de responsables, las personas naturales o jurídicas, lo que abarca a los usuarios de los servicios de telecomunicaciones y a los que consuman o adquieran bienes muebles relativos a dichos servicios que se describen en el art. 4 LECOESC. Asimismo, el elemento espacial y temporal en estos impuestos es coincidente, pues ambos son de alcance nacional (arts. 10 LIVA y 1 y 3 incs. 2° y 3° LECOESC) y tienen como período tributario un mes calendario (arts. 93 inc. 1° LIVA y 9 inc. 1° LECOESC), causándose en el momento del pago del bien o servicio o en el de la entrega, en su caso (arts. 8 LIVA y 6 LECOESC).

Igualmente, en los dos impuestos la base imponible —la magnitud o cuantificación monetaria de los hechos generadores— es la misma. En el art. 47 LIVA se indica que la base imponible genérica es el precio o remuneración pactada en las transferencias de bienes o en las prestaciones de servicios, mientras que en el art. 7 LECOESC se señala que es el valor de la contraprestación, esto es, el valor de los bienes muebles y/o de los servicios de telecomunicaciones objetos de la adquisición y consumo. Todo lo anterior implica que sobre un mismo hecho económico el legislador ha establecido dos impuestos: uno con alícuota del 13% (art. 54 LIVA) y otro con alícuota del 5% (art. 7 LECOESC), ambas aplicables sobre la base imponible. Considerados en forma individual, los gravámenes no generan un perjuicio significativo, pero tomados de manera conjunta suman una tasa total del 18%, lo que provoca una afectación sustancial al patrimonio de los contribuyentes.

De esta forma, *la doble tributación identificada en los arts. 1, 3, 4, 6 y 7 LECOESC es inconstitucional —y así se declarará en esta sentencia—, por ser contraria al principio de capacidad económica como concreción de la equidad tributaria (art. 131 ord. 6° Cn.), en tanto que constituye un exceso al límite de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos en relación con un mismo hecho económico.*

B. Por último, en cuanto a este motivo, se sobreseerá en lo relativo a la inconstitucionalidad del art. 11 LECOESC por la violación al principio constitucional mencionado. La razón es que dicha disposición únicamente detalla los destinos de los fondos obtenidos con el tributo, pero no alude a ninguno de sus elementos constitutivos.

3. En lo concerniente a la inconstitucionalidad de los arts. 11 inc. 1° y 12 LECOESC por la transgresión al principio de caja única y de no afectación especial de ingresos (art. 224 Cn.), debe señalarse que según los arts. 9 inc. 2° y 12 de la citada ley, el agente de retención debe enterar los fondos recaudados con el tributo al fondo general del Estado para su incorporación al presupuesto general de cada ejercicio fiscal en porcentajes determinados en los ramos de justicia y de seguridad pública, así como en el de la defensa nacional y que, acorde con lo anterior, en el art. 11 LECOESC el legislador estatuyó destinos para dichos fondos. Ahora bien, de acuerdo con la literalidad de esta última disposición, tales destinos son meramente ejemplificativos, es decir, no implica que los fines ahí señalados sean los únicos que las sumas obtenidas deban financiar, y no se establecen cuáles instituciones públicas serán beneficiadas con los montos recaudados. En este sentido, los fondos colectados no se encuentran afectos a gastos concretos y pueden dirigirse, en general, a cubrir

necesidades y obligaciones en materia de seguridad, que es uno de los fines esenciales del Estado (art. 1 Cn.)¹⁶, previa incorporación y aprobación en el presupuesto general. Esto es coherente con la naturaleza de impuesto que se ha constatado en el tributo impugnado e implica que las referidas disposiciones no transgreden el principio de caja única y de no afectación especial de ingresos (art. 224 Cn.).

X. Inconstitucionalidad por conexión.

1. Este tribunal ha sostenido en su jurisprudencia que, como excepción al principio de congruencia, la inconstitucionalidad por conexión tiene por objeto expulsar del ordenamiento jurídico las disposiciones que tienen una estrecha vinculación o dependencia con otras sobre las cuales existe un pronunciamiento de inconstitucionalidad, ya sea porque adolecen del mismo vicio declarado o porque su finalidad es el desarrollo instrumental de aquellas. En estos casos, tales disposiciones pierden su validez o su razón de ser y deben ser expulsadas de igual manera del ordenamiento jurídico¹⁷.

2. Al haber constatado la inconstitucionalidad de los arts. 1, 3, 4, 6 y 7, 11 inc. 1° y 12 LECOESC, es procedente extender la declaratoria al resto de disposiciones de esa ley que regulan aspectos complementarios para el desarrollo e implementación del tributo, cuya subsistencia o razón de ser depende de la validez de este. En tal sentido, serán declarados inconstitucionales por su conexión con los objetos de control los arts. 5, 8, 9, 10, 11 inc. 2°, 13, 14, 15 y 16, relativos, en su orden, a la identificación de los agentes de retención, a las obligaciones de dichos agentes, a la presentación de la declaración y de entero del tributo, a su administración, a la ejecución de actividades relacionadas con los planes de seguridad ciudadana y convivencia financiadas a través de dicha ley, a las facultades del Consejo Nacional de Seguridad Ciudadana y Convivencia en

¹⁶ Por esta razón, ha sido posible que la Asamblea Legislativa, a petición del Órgano Ejecutivo en el ramo de Hacienda, haya reorientado en diversas ocasiones fondos provenientes de la aplicación de la LECOESC. Por ejemplo, en septiembre de 2017, se aprobó la reorientación de \$17,754,300 para el fortalecimiento de instituciones públicas relacionadas con el combate a la delincuencia, como la Fiscalía General de la República y la Procuraduría General de la República, y, entre otros aspectos, para apoyar a familiares de soldados, policías y personal del sistema penitenciario fallecidos a partir de la entrada en vigencia de las medidas extraordinarias de seguridad, para el pago de \$300 de bonificación a policías correspondiente al tercer trimestre de ese año (datos pueden corroborarse en <https://www.asamblea.gob.sv/node/3885>). En similares términos, en julio de 2019, la Asamblea Legislativa reorientó \$31 millones obtenidos por la LECOESC para cubrir la alimentación de soldados y policías que participan en la ejecución del Plan de Control Territorial y el fortalecimiento del Ministerio de Gobernación, además de otras necesidades (<http://www7.mh.gob.sv/pmh/es/Novedades/11469-Hacienda-logra-dictamen-favorable-fortalecer-Plan-Control-Territorial.html>).

¹⁷ A título de ejemplo pueden verse las sentencias de 1 de abril de 2004, 23 de octubre de 2007, 29 de julio de 2010 y 23 de diciembre de 2014, inconstitucionalidades 52-2003, 35-2002, 61-2009 y 42-2012, en ese orden.

cuanto a la ejecución de los fondos provenientes del tributo, a la aplicación del Código Tributario y de otras leyes tributarias y a la preeminencia y vigencia de la ley.

XI. Efectos de la sentencia.

Siguiendo el criterio establecido en las sentencias de 7 de febrero de 2014 y de 28 de mayo de 2018, inconstitucionalidades 63-2013 y 96-2014, respectivamente, aunque esta declaratoria de inconstitucionalidad implica que la obligación tributaria estatuida en la LECOESC desaparece, los efectos vinculantes de esta sentencia no son retroactivos y se materializan de manera general a partir de su publicación en el Diario Oficial, por lo cual los contribuyentes no podrán reclamar a la administración tributaria la devolución de las cantidades que hubieren pagado de manera previa en concepto del referido tributo. Asimismo, por seguridad jurídica, todas las erogaciones y gastos que el gobierno hubiere realizado con los fondos recaudados con dicho tributo para la ejecución de actividades relacionadas con el “Plan El Salvador Seguro” y las situaciones jurídicas consolidadas que se hubieren realizado para ello no se verán afectadas por este pronunciamiento.

Por otro lado, considerando la situación actual de las finanzas públicas y el hecho que los recursos que se obtienen con la aplicación de la LECOESC ya estaban previstos en el presupuesto vigente, es pertinente modular los efectos de esta sentencia en el sentido de que su efecto no será inmediato, sino que se diferirá hasta el día 5 de noviembre del presente año, fecha en la cual la ley en comento cesa en su vigencia. De igual manera, se aclara que todo decreto legislativo que se emita sobre la temática que ha sido enjuiciada en esta oportunidad deberá respetar las consideraciones hechas en la presente sentencia. De ahí que, en caso contrario, cualquier incumplimiento podrá ser controlado por esta Sala de lo Constitucional por la vía de resoluciones de seguimiento.

Por tanto:

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

1. Declárase que los artículos 1, 3, 4, 6 y 7 de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia son *inconstitucionales*, por la vulneración al principio de capacidad económica derivado de la equidad tributaria establecida en el artículo 131 ordinal 6° de la Constitución. La razón es que, según sus hechos generadores, el tributo creado en la referida ley es un impuesto y no una contribución especial, que grava las mismas manifestaciones de riqueza

que ya se encuentran gravadas por la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

2. *Declárase* que en los artículos 11 inciso 1° y 12 de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia *no existe la inconstitucionalidad* alegada por la violación al principio de caja única y de no afectación especial de ingresos estatuido en el artículo 224 de la Constitución. La razón es que los destinos que mencionan las disposiciones legales citadas no son taxativos ni se establecen cuáles instituciones públicas serán beneficiadas con los montos recaudados. En este sentido, los fondos colectados no se encuentran afectos a gastos concretos y pueden dirigirse, en general, a cubrir necesidades y obligaciones en materia de seguridad, previa incorporación y aprobación en el presupuesto general del Estado.

3. *Declárase* que los artículos 5, 8, 9, 10, 11 inc. 2°, 13, 14, 15 y 16 de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia son *inconstitucionales* por su conexión material con los artículos 1, 3, 4, 6 y 7, 11 inc. 1° y 12 de la mencionada ley, al regular aspectos complementarios para el desarrollo e implementación del tributo declarado impugnado.

4. *Sobreséese* en cuanto a la inconstitucionalidad del artículo 11 de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia por la vulneración al principio de capacidad económica derivado de la equidad tributaria establecida en el artículo 131 ordinal 6° de la Constitución. La razón es que dicha disposición únicamente detalla los destinos de los fondos obtenidos con el tributo, pero no alude a ninguno de sus elementos constitutivos.

5. *Aclárase* que los efectos vinculantes de esta sentencia no son retroactivos y se materializan de manera general a partir de su publicación en el Diario Oficial, por lo cual los contribuyentes no podrán reclamar a la administración tributaria la devolución de las cantidades que hubieren pagado de manera previa en concepto del referido tributo.

6. *Difírense* los efectos de la presente sentencia de inconstitucionalidad hasta el día 5 de noviembre de 2020, fecha en la cual la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia cesa en su vigencia. Esto se debe a que esta sala es consciente de la situación actual de las finanzas públicas y el hecho que los recursos que se obtienen con la aplicación de la ley mencionada ya estaban previstos en el presupuesto vigente.

7. *Notifíquese* a todos los intervinientes.

8. *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.

-----A. PINEDA-----C. S. AVILES.-----C. SANCHEZ ESCOBAR.-----
J. C. REYES-----M. DE J. M. DE T.-----PRONUNCIADO POR LOS SEÑORES
MAGISTRADOS QUE LO SUSCRIBEN.-----E. SOCORRO C.-----SRIA.-----
RUBRICADAS.