

1. Antecedentes

En noviembre de 2015, entró en vigencia la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia (LCESC), con el objetivo de crear un nuevo tributo para financiar actividades estatales de seguridad ciudadana, con una vigencia prevista de 5 años. Con ello, las actividades relacionadas con la adquisición o utilización de servicios de telecomunicaciones, así como la compra de bienes que permitieran utilizar tales servicios fueron gravadas con el 5% de su valor.

El tributo fue nombrado “Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia” (CESC); sin embargo, desde que el tema se estaba estudiando en la Asamblea Legislativa, previo a la aprobación de la LCESC, FUSADES hizo notar que, en realidad, se estaría creando un impuesto y no una contribución especial, ya que: “i) el hecho generador no se desprende de un beneficio producto de una actividad especial del Estado, sino del pago de servicios a empresas privadas de telecomunicaciones; ii) los recursos serán utilizados para cumplir con una función y obligación inherente al Estado, que es brindar seguridad ciudadana, y no para realizar una actividad especial”¹. Por lo tanto, FUSADES hizo un llamado a la Asamblea Legislativa para que no aprobara la LCESC, pues adolecía de vicios de inconstitucionalidad por vulnerar los principios de capacidad económica y de equidad tributaria, por establecerse un segundo impuesto sobre una misma

Precedente constitucional para la creación de tributos: inconstitucionalidad de la Ley CESC

manifestación de riqueza que ya está gravada con el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios (IVA).

A finales de 2015, algunos ciudadanos presentaron 5 demandas de inconstitucionalidad, pero fue hasta el 21 de octubre de 2020 que la Sala de lo Constitucional expulsó el CESC del ordenamiento jurídico, a través de la sentencia con referencia 149-2015/151-2015/152-2015/153-2015/158-2015. **A pesar de ello, decidió diferir los efectos de la resolución hasta el 5 de noviembre de 2020, fecha en que finalizaba la vigencia de la LCESC, y, a la vez, aclaró que los contribuyentes no podrán reclamar a la administración tributaria la devolución de las cantidades que hubieren pagado en concepto de la CESC.**

De esta forma, el Estado salvadoreño, haciendo uso de ese tributo inconstitucional, logró recaudar un estimado de US\$ 239.5 millones, los cuales no podrán ser devueltos a quienes lo pagaron². Se creó un daño irreparable que pudo ser evitado desde el inicio, ya que todos los demandantes solicitaron la medida cautelar de suspensión provisional de la entrada en vigencia y aplicación de la LCESC, la cual no fue otorgada por la Sala de lo Constitucional. A pesar de ello, con la resolución se fija un precedente constitucional en la jurisprudencia, que deberá de servir de parámetro para crear y cobrar posibles nuevos tributos en el futuro.

¹ FUSADES. (2015). ¿Estamos frente a una contribución especial para la seguridad ciudadana, o ante un impuesto? Posición institucional N°93. Departamento de Estudios Legales. Recuperado de: <http://fusades.org/publicaciones/Estamos%20frente%20a%20una%20contribuci%C3%B3n%20especial%20para%20la%20seguridad%20ciudadana,%20o%20ante%20un%20impuesto.pdf>

² Dato construido por el Departamento de Estudios Económicos de FUSADES, a partir de los informes de gestión financiera del Estado, de la Dirección General de Tesorería del Ministerio de Hacienda

2. ¿Por cuáles motivos se declaró inconstitucional la CESC?

Para determinar la inconstitucionalidad de la Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, la Sala de lo Constitucional hizo las siguientes aclaraciones jurídicas:

- Un **impuesto** es un tributo que exige el Estado, en el cual existe independencia entre la obligación de pagarlo y las actividades que este lleva a cabo. Así, no existe una conexión entre el pago del contribuyente con algún beneficio directo que pueda recibir con los servicios del Estado.
- Contrario a lo anterior, las **contribuciones especiales** sí suponen un posible beneficio o aumento de valor para los bienes del contribuyente, lo cual surge por la realización de alguna obra pública específica, o porque determinado servicio del Estado se ha ampliado o mejorado, etc. De tal manera, al crearse una contribución especial por ley, se calcula que el pago del tributo sea proporcional al beneficio que se pueda recibir.
- El art. 131 núm. 6 Cn. establece diversos principios que deben respetarse en materia tributaria, dentro de los cuales destaca el de **equidad tributaria**, del cual surge el principio de **capacidad económica**. Este último implica 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). [...] y que condiciona y modula el deber de contribuir de los ciudadanos, por la razonabilidad y justicia que debe regir en el sistema tributario”³.

- Debido a lo anterior, con la finalidad de evitar una carga fiscal intolerable e ilegal para los contribuyentes y desalentar la realización de actividades productivas, la **Constitución prohíbe la doble o múltiple tributación**, la cual se genera cuando se imponen “dos o más tributos idénticos sobre el mismo hecho generador”⁴.

Bajo estas premisas, la Sala de lo Constitucional concluyó que en realidad la CESC es un impuesto y no una contribución especial, ya que está gravando una manifestación de riqueza por el simple hecho de consumir bienes o servicios de telecomunicaciones (siendo este el hecho generador). En ese sentido, **no es posible conectar o verificar si las personas reciben el servicio de la seguridad ciudadana por haber pagado la CESC o si se obtiene por cualquier otro tributo, configurándose así como un impuesto y no como contribución especial.**

Además, **de conformidad con la LCESC y la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, ese mismo hecho generador estaría gravado con el 13% de IVA, más el 5% por la mal llamada contribución especial, haciendo un impuesto total del 18%**. Este monto total debía ser cubierto por una misma persona, por realizar una misma actividad de consumo de bienes o servicios de telecomunicaciones, pagados durante un mismo mes, dentro de cualquier parte del territorio nacional, configurándose así una doble tributación. Por tales motivos, **la Sala de lo Constitucional determinó que la CESC es inconstitucional por dañar los principios de capacidad económica y equidad tributaria.**

3 Sentencia de la Sala de lo Constitucional, del 21 de octubre de 2020, con referencia 149-2015/151-2015/152-2015/153-2015/158-2015.

4 Ibidem.

3. ¿Cuál es la utilidad de haberse emitido la sentencia cuando solo restaban pocas semanas de vigencia de la LCESC?

Dos días después de emitirse la sentencia de inconstitucionalidad de la CESC, el 23 de octubre de 2020, la Sala de lo Constitucional dictó la resolución con referencia 6-2020/7-2020/10-2020/11-2020, en donde recalcó la importancia de los precedentes constitucionales fijados a través de la jurisprudencia que emite, tanto en el fallo (decisión) como en la motivación de la sentencia.

En El Salvador, el art. 86 de la Constitución establece el principio de legalidad para la Administración Pública, el cual ordena a todo funcionario o servidor público actuar cuando la Constitución o la ley expresamente lo facultan. A la vez, se comprende que “el principio de legalidad impone la obligación de los poderes públicos de dar preferencia a la Constitución y de actuar de conformidad con el resto de fuentes de Derecho. Dentro de ese catálogo de fuentes están los precedentes constitucionales”⁵.

De tal forma, **si bien debe señalarse que la Sala dictó una sentencia tardía, la sentencia con referencia 149-2015/151-2015/152-2015/153-2015/158-2015 es un importante precedente enmarcado en la jurisprudencia, por lo que su cumplimiento y observancia es obligatoria para toda autoridad que pretenda crear e implementar un nuevo tributo en el futuro, debiendo respetar siempre los principios capacidad económica y equidad tributaria, evitando la doble o múltiple tributación. En otras palabras, se aclara la prohibición de intentar cargar indebidamente a los contribuyentes y se brindan parámetros para no caer de nuevo en esta práctica, aunque bien es cierto que la prohibición de doble tributación no es algo novedoso.**

⁵ Sentencia de la Sala de lo Constitucional, del 23 de octubre de 2020, con referencia 6-2020/7-2020/10-2020/11-2020

4. ¿Cuál es la importancia de las medidas cautelares en procesos constitucionales y cuándo procede su imposición?

Para resolver la inconstitucionalidad de la CESC, la Sala de lo Constitucional demoró casi 5 años. Durante ese tiempo, se ha realizado un cobro tributario doble a la ciudadanía al consumir bienes o servicios de telecomunicaciones, y tales pagos no pueden ser recuperados, generándose un daño irreparable para los contribuyentes. Cabe destacar que, a través de las demandas presentadas, se solicitó la imposición de una medida cautelar: la suspensión provisional de la entrada en vigencia y aplicación de la LCESC, a lo cual se respondió de forma negativa “por falta de cumplimiento de presupuestos procesales”⁶.

En la inconstitucionalidad con referencia 4-2003 y en muchas otras, la Sala de lo Constitucional estableció que la suspensión de los efectos de una ley, como medida cautelar en el proceso, pretende “dotar de eficacia a las resoluciones de los órganos jurisdiccionales encargados de pronunciarse sobre el fondo de las pretensiones sometidas a su conocimiento, evitando la frustración tanto de la tramitación del proceso como de la efectividad de la sentencia que lo culmina, en caso de ser estimatoria”. En esa línea, considerando la resolución de admisión del proceso 146-2014, su procedencia se determina por tres factores:

- Que exista “apariencia de buen derecho”, es decir, que se perciba una probable vulneración de una disposición o principio constitucional.
- Que haya “peligro de demora”, es decir, que exista el riesgo de que, en caso que se llegue a emitir una sentencia a favor del demandante, esta ya no pueda surtir los efectos esperados.

⁶ Sentencia de la Sala de lo Constitucional, del 21 de octubre de 2020, con referencia 149-2015/151-2015/152-2015/153-2015/158-2015.

- Que se visualice una “probable afectación del interés público relevante, que valora el perjuicio irreparable que pudiera ocasionar tanto la no aplicación de la medida cautelar, como lo que podría ocurrir con su adopción”⁷.

En mayo de 2018, la Sala de lo Constitucional admitió las demandas de inconstitucionalidad contra la LCESC, más de 2 años después de su interposición. Sin embargo, decidió no conceder la medida cautelar para suspender los efectos de la ley, concluyendo que, aunque se cumple el presupuesto de la “apariencia de buen derecho” por percibirse una posible vulneración a la Constitución, no se cumplía con el elemento del “peligro de la demora”, ya que, al considerar los 5 años de vigencia de la LCESC (restando un poco menos de 3 años para ese entonces), “no se vislumbra la posibilidad que los efectos de una eventual sentencia estimatoria se vean frustrados en la realidad”⁸.

Al estudiar el caso en retrospectiva, se observa que el criterio de la Sala sobre la medida cautelar no fue acertado, a nuestro juicio. Si al momento de la admisión los ciudadanos llevaban dos años pagando un tributo sobre el que había apariencia de que era inconstitucional, y si la línea jurisprudencial apunta a que en estos casos en que no se exige al Estado devolver los pagos recibidos, el peligro en la demora era evidente. **La medida cautelar hubiera permitido prevenir daños que ahora son irreparables, ya que la sentencia fue emitida a menos de un mes de que la LCESC finalizara su vigencia, se difirieron sus efectos hasta el 5 de noviembre de 2020 y no existe la posibilidad para que los contribuyentes exijan la devolución de los montos pagados, debido a la obligación inconstitucionalmente impuesta. Esto también motiva a señalar que es importante que la Sala emita las medidas cautelares en este tipo de procesos, a fin de impedir el querer establecer impuestos que**

son claramente inconstitucionales, pero mantenerse cobrándolos mientras el proceso llega a sentencia definitiva.

5. Conclusiones

La Sala ha declarado inconstitucional la mal llamada Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana, por regular una doble tributación y con ello transgredir los principios de capacidad económica y equidad tributaria; no obstante, difirió los efectos de la sentencia hasta que concluyera el plazo de vigencia de la LCESC, por lo que, en cuanto a este tributo, la sentencia fue bastante infructuosa. La declaratoria de inconstitucionalidad de la CESC sí es un importante precedente de obligatorio cumplimiento para todo funcionario o autoridad pública, para que solo se impongan tributos con el debido sustento constitucional y legal.

En la Constitución se establece que la justicia debe ser pronta y cumplida, y por ello, es importante que la Sala de lo Constitucional siempre imparta justicia de forma oportuna, a fin de que las sentencias estimatorias que emita tengan un verdadero impacto en la realidad, surtiendo plenamente sus efectos y minimizando el daño que causan los actos contrarios a la Constitución. Asimismo, en cuanto a las medidas cautelares que se pueden decretar, es necesario que también se ordenen de forma oportuna, que se haga uso de ellas con determinación cuando se presenten los presupuestos que ha señalado la jurisprudencia constitucional, como por ejemplo, cuando se dan situaciones como la de los tributos inconstitucionales pagados que los ciudadanos no pueden recuperar.

7 Auto de admisión de la Sala de lo Constitucional, del 26 de junio de 2020, del proceso marcado con referencia 145-2015

8 Auto de admisión de la Sala de lo Constitucional, del 30 de mayo de 2018, del proceso marcado con referencia 145-2015, previo a ser acumulado con 151-2015/152-2015/153-2015/158-2015.