

Contribuciones especiales para la seguridad: ¿Impuestos inconstitucionales?



Un análisis de los elementos de las contribuciones especiales aprobadas por la Asamblea Legislativa en la Ley de Contribución Especial a los Grandes Contribuyentes para el Plan de Seguridad Ciudadana (LCEGC) y la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia (LCESCC) revela que estos tributos, al margen de su denominación, por su naturaleza se configuran como impuestos, y no como «contribuciones especiales». Por ello, estos debieron haberse diseñado procurando cumplir con el principio de equidad tributaria en su manifestación de capacidad económica. Declarar tal circunstancia corresponderá, en todo caso, a la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

Particularidades de las contribuciones especiales

«Son las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines». Así define a los tributos el art.11 del Código Tributario.

Esta obligación a cargo de los gobernados se subdivide en tres especies: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Las particularidades de cada uno de esos tipos de tributos se relacionan en el Código Tributario (arts. 13 al 15) y en la Ley General Tributaria Municipal (arts.4 al 7).

Pero la Sala de lo Constitucional (SCN) ha desarrollado los elementos de tales tributos perfilando con más precisión los contornos de cada uno de esos tributos. En particular, para conocer el contenido y alcance de las contribuciones especiales, destaca en la jurisprudencia constitucional la sentencia de inconstitucionalidad en que se analizó la contribución especial del Fondo para la Atención de Víctimas de Accidentes de Tránsito (FONAT) (Inc. 63-2013, del 7/II/2014).

De la jurisprudencia constitucional se pueden precisar los siguientes elementos característicos de las contribuciones especiales:

a) Con ese tributo se pretende «la obtención de un beneficio por parte de los sujetos pasivos, como consecuencia de la realización de obras o actividades especiales del Estado, encaminadas a

la satisfacción de intereses generales» (SCN). Es decir que «la contribución especial se paga no por el servicio que el Estado proporciona o presta sino por el beneficio específico que ciertos sujetos reciben — cierta o potencialmente— con motivo de la prestación del mismo» (SCN).

- b) La facultad de decretar contribuciones especiales corresponde al Estado, y también a los Municipios (arts. 131 ord. 6o y 204 ord. 1o Cn.)
- c) Al diseñar la base imponible y la alícuota de una contribución especial, la autoridad no está obligada a hacerlo en función de la capacidad económica. «El ente con potestad normativa no está constitucionalmente obligado a tomar en cuenta la capacidad económica, pues aquellas se rigen por otro principio: el del beneficio» (SCN).

Contribuciones especiales para seguridad

El 29 de octubre de 2015 la Asamblea Legislativa (AL) aprobó la LCEGC y la LCESCC. Con ellas el sistema tributario nacional se ensancha con dos nuevos tributos.

La AL ha expresado que ambos tributos se tratan de contribuciones especiales. Y para ello en ambas establece un mismo destino al que se dedicarán los ingresos recaudados mediante esos tributos. Tal es: «La seguridad ciudadana y convivencia» que se concretará en una serie de beneficios. La AL cita 15 categorías que califica como los beneficios en que se concretará esa «seguridad ciudadana y convivencia». Sobre el «beneficio especial» al que se pretende

dedicar los ingresos del tributo es oportuno destacar ciertos aspectos:

- a) Los 15 beneficios citados en ambos tributos se configuran como una lista ejemplificativa, ya que la AL tuvo el cuidado de señalar que pueden ser esos, «entre otros».
- b) Muchos de los beneficios citados tienen un carácter ambiguo e indeterminado. Así, por ejemplo: «[tener] instituciones de seguridad fortalecidas»; «fortalecimiento del control y la mejora de las condiciones en los centros penitenciarios»; «[facilitar] actividades económicas»; «creación y conservación de oportunidades de trabajo». De manera que estos parecen configurarse más como aspiraciones o deseos que beneficios concretos.
- c) La obligación del Estado de proveer seguridad física y material es una actividad intrínseca dirigida hacia toda la colectividad. De manera que eso contradiría lo que la SCN establece respecto a las contribuciones especiales en cuanto a que «dicha figura tributaria persigue la satisfacción de los gastos que surgen a partir de una actividad del Estado divisible; o sea, en obras o servicios que favorecen a la colectividad, pero que en forma específica benefician a determinados individuos».
- d) Finalmente, en ambos tributos se establece que será el Presidente de la República quien definirá el destino de los recursos obtenidos.

Así, a pesar de la denominación que la AL ha dado a ambos tributos, la ambigüedad respecto al destino al que irán dirigidos los recursos obtenidos con ellos revela que la naturaleza de tales tributos es propia de un impuesto, y no de una contribución especial.

Control del principio de capacidad económica en las «contribuciones especiales» decretadas

Si los tributos decretados en la LCEGC y la LCESCC se trataran en realidad de impuestos, y no de contribuciones especiales, entonces la AL sí debió tomar en cuenta el principio de capacidad económica al momento de diseñar sus elementos (hecho generador, base imponible, y la alícuota correspondiente).

En la contribución especial prevista en la LCEGC se establece que el hecho generador, y a su vez, la base imponible son las ganancias netas iguales o mayores a US\$500,000 -esto al margen de que la AL no define con claridad qué es una ganancia neta para los efectos de este tributo-. Y determina una alícuota del 5%.

En la contribución especial prevista en la LCESCC se establece que el hecho generador es el pago y transferencias hechas por la transacción de una lista amplia de bienes y servicios relacionados a las telecomunicaciones. La base imponible es el valor de la contraprestación por esas ventas y comercializaciones; y la alícuota para ello es también del 5%.

Si esos elementos no conforman parámetros que determinen la aptitud contributiva de los gobernados, entonces habría una violación al principio de capacidad económica. Y, en ese caso, de tratarse de impuestos, y no de contribuciones especiales, se configuraría un vicio constitucional que invalidaría ambos tributos.

La declaratoria de cualquiera de estas circunstancias invalidantes corresponderá hacerla, en todo caso, a la Sala de lo Constitucional.

RECOMENDACIONES del CEJ:

1. Al Ministerio de Hacienda, a la Secretaría de Asuntos Legislativos y Jurídicos de Presidencia, a la Asamblea Legislativa, y a los Concejos Municipales que al participar en el proceso de creación de tributos, de cualquier naturaleza, se haga un análisis objetivo de los mismos tomando como parámetro la jurisprudencia constitucional tributaria de la Sala de lo Constitucional. De esa manera se fortalecerá una defensa ex ante de las distintas categorías constitucionales, y, a su vez, se prevendrá la expulsión de esos tributos mediante ulteriores controles constitucionales.
2. A estas mismas instituciones se recomienda en particular que en el futuro, al diseñar contribuciones especiales, se realice una descripción clara de la obra o servicio público que se pretende financiar con el tributo; tomando en cuenta que esta debe tratarse de una «actividad del Estado divisible; o sea, en obras o servicios que favorecen a la colectividad, pero que en forma específica benefician a determinados individuos» (Inc. 63-2013, del 7/II/2014).