

Inconstitucionalidad.

Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, San Salvador a las catorce horas y treinta y cinco minutos del día siete de febrero de dos mil catorce.

El presente proceso de inconstitucionalidad fue promovido por la ciudadana Isis Evelia Reyes de Panameño, para que esta Sala declare la inconstitucionalidad de los arts. 5 letra c), 15, 16, 17, 18, 19, 21, 22 inc. 1º letra d), 23 y 32 de la Ley Especial para la Constitución del Fondo para la Atención de Víctimas de Accidentes de Tránsito (en adelante LEFONAT), emitida mediante Decreto Legislativo n° 232, de 14-I-2013, publicado en el Diario Oficial n° 8, Tomo 398, de 14-I-2013, por la supuesta vulneración a los arts. 2, 3, 5 inc. 1º en relación con el 246, 103, 106 inc. 5º y 131 ord. 6º Cn.

Las disposiciones impugnadas prescriben:

“Finalidades esenciales

Art. 5.- Son fines esenciales del FONAT:

[...]

c) Entregar una prestación económica por una sola vez a toda persona que, producto de un accidente de tránsito, sea declarada con algún grado de discapacidad, o a sus parientes, en el caso de que resulte fallecida, así como entregar una suma adicional para gastos funerarios, en este último caso.

[...]”.

“Contribución Especial

Art. 15.- Constituyen hechos generadores de la contribución que regula la presente Ley:

a) La propiedad, posesión o legítima tenencia de un vehículo automotor; y

b) El ingreso al territorio nacional de un vehículo automotor con placas extranjeras.

La contribución especial de quienes conforme al literal a), de esta disposición están obligados al pago de la misma, deberán cancelarla al momento de emitirse por primera vez o renovarse la tarjeta de circulación de su vehículo, una vez cada año calendario y a más tardar el último día del mes del cumpleaños del propietario de cada vehículo o de la fecha de constitución de la sociedad, en su caso, y su vigencia será hasta el último día del mes del cumpleaños de la persona o constitución de la sociedad, del año siguiente, según corresponda.

Los propietarios, poseedores o tenedores de vehículos con placas extranjeras, deberá pagar la contribución especial al momento de ingresar al país, la cual podrán cancelar con una validez de un mes o por todo un año, contados a partir de su cancelación. Durante estos plazos, según el monto de la contribución cancelada, el propietario, poseedor o tenedor del vehículo con placas extranjeras, podrá ingresar y salir del país, las veces que estime conveniente, sin tener que cancelar nuevamente la referida contribución. Los sujetos señalados en el literal a), de este artículo, que no cancelen la contribución especial en el plazo fijado en esta Ley, cancelarán en concepto de recargo, la suma de cinco dólares con setenta y un centavos de los Estados Unidos de América (\$5.71), por cada mes de atraso. Los sujetos a que se refiere el literal b), no podrán ingresar al país mientras no cancelen la respectiva contribución.

El pago de la contribución deberá indicarse en la respectiva Tarjeta de Circulación de cada vehículo, para lo cual el Viceministerio de Transporte deberá adoptar las medidas correspondientes.

Los vehículos con matrícula extranjera probaran el pago de la contribución especial mediante el recibo que al efecto deberá emitirse. Los montos precisos de la contribución especial a que se refiere el presente artículo serán fijados en el Reglamento de esta Ley, de acuerdo a los parámetros fijados en el artículo 19 de ésta.

Naturaleza

Art. 16.- La contribución especial que se fija en la presente Ley, tendrá el carácter de universal, solidaria y obligatoria, cuya finalidad es proteger la vida, la familia, la salud y la recuperación de toda víctima de accidente de tránsito, garantizando para ellos los fondos suficientes y de acuerdo a sus ingresos, para el desarrollo de acciones de promoción de la seguridad vial, la prevención de accidentes, el fortalecimiento de la atención pre hospitalaria, los servicios de salud hospitalarios y rehabilitación, las prestaciones económicas contempladas en el objeto de esta Ley y la realización de análisis técnicos, económicos y científicos para el mejoramiento de la red vial del país, modernización, fortalecimiento y

tecnificación del servicio público de transporte, y la realización de campañas de educación y prevención vial, con el objeto de reducir en forma sistemática los accidentes de tránsito.

Traslado de fondos

Art. 17.- De los ingresos que se generen de la contribución especial a que se refiere el artículo quince de esta Ley, el Ministerio de Hacienda deberá distribuirlos mensualmente, en la proporción y a los entes públicos siguientes:

- a) Treinta y cinco por ciento para el Ministerio de Salud; y
- b) Sesenta y cinco por ciento para el FONAT.

Los ingresos que en aplicación de la presente normativa perciban las instituciones antes relacionadas, deberán ser destinados para el cumplimiento de los fines y objetivos señalados en esta Ley. En tal sentido, los ingresos que conforme al literal b), de este artículo se le trasladen al FONAT, éste deberá destinarlos al cumplimiento de los fines y objetivos determinados en esta ley, de acuerdo a los porcentajes siguientes:

- a) Veinticinco por ciento, para proyectos de chatarrización;
- b) Siete por ciento para el Consejo Nacional de Seguridad Vial; y
- c) Tres por ciento para la contratación de seguros del Fondo, para cubrir el aumento de la siniestralidad;

El resto de los ingresos del FONDO, deberán destinarse para el pago de las indemnizaciones y gastos administrados conforme lo dispuesto en la presente Ley. El Consejo Directivo del Fondo deberá tomar las providencias necesarias con el fin de garantizar la existencia de recursos en caso de que se incrementase el pago de prestaciones económicas, por el aumento de los accidentes de tránsito.

Prohibición

Art. 18.- El Viceministerio de Transporte no expedirá Tarjeta de Circulación alguna ni permitirá la circulación de vehículos cuyos propietarios, poseedores o tenedores legítimos no hayan cancelado oportunamente la contribución especial fijada en la presente Ley.

La reposición de una Tarjeta de Circulación no generará un nuevo pago de la contribución especial, siempre que de haber sido cancelada previamente, aun no haya concluido su vigencia. Lo dispuesto en el inciso anterior será aplicable también en el caso de que un vehículo automotor fuese objeto de traspaso y estuviese aún vigente la contribución especial cancelada en su oportunidad.

Base imponible

Art. 19.- La base imponible de la contribución especial para cada vehículo que conforma el parque vehicular del país, así como la de los vehículos con placas extranjeras que ingresan al país, será determinada en el Reglamento de esta Ley; para lo cual deberá tomarse en consideración las estadísticas que sobre la siniestralidad del país le proporcionen las instituciones correspondientes o que el mismo Fondo oportunamente lleve, así como la clase de vehículo, año, capacidad, tipo de servicio que presta, si fuese este el caso, cilindraje y demás características que sobre los vehículos automotores deberá proporcionarle el Viceministerio de Transporte.

Los montos que se fijen deberán garantizar la sostenibilidad del Fondo en el tiempo. En todo caso, la base imponible de la contribución especial anual a cubrir no deberá ser inferior a treinta y cinco dólares, ni superior a los doscientos cincuenta dólares, ambos de los Estados Unidos de Norte América.

La contribución especial que conforme a este artículo se determine deberá ser revisada al menos cada dos años, tomando en cuenta los parámetros fijados en la presente Ley, así como los índices de siniestralidad que se lleven en materia de accidentes de tránsito.”

“Beneficiarios

Art. 21.- En caso de fallecimiento de la víctima, se considerarán beneficiarios para el pago de las prestaciones económicas a que se refiere la presente ley:

- 1) Los hijos y el cónyuge, o en su caso la conviviente de la víctima;
- 2) El padre y la madre de la víctima;
- 3) Los abuelos y demás ascendientes de la víctima;
- 4) Los hermanos de la víctima; y
- 5) Los sobrinos y los tíos de la víctima.

Los sujetos enumerados en los ordinales anteriores, preferirán unos a otros por el orden de su numeración, de manera que sólo a falta de los llamados en el ordinal anterior, entraran los designados en el ordinal que le sigue, debiendo dividirse el beneficio económico por partes iguales entre las personas comprendidas en cada ordinal.

Se consideraran asimismo beneficiarios para los efectos de esta ley, las personas que a consecuencia de un accidente de tránsito, resulten con algún grado de discapacidad, temporal o permanente.

Si transcurrido un año desde el accidente en que falleció una víctima de accidente de tránsito, no presentasen solicitud de reclamo de las prestaciones económicas, ninguno de los sujetos señalados en los distintos ordinales del inciso primero de éste, el Fondo deberá destinar la correspondiente prestación económica a los fines establecidos al Consejo Nacional de Seguridad Vial.

Las solicitudes de reclamo de prestaciones deberán presentarse dentro de los primeros quince días hábiles del mes siguiente de ocurrido un accidente de tránsito. Quienes no presenten las solicitudes dentro de este plazo perderán el derecho a reclamar las prestaciones que correspondan.

En el Reglamento de esta Ley se determinarán los demás requisitos y formalidades que deberán cumplir quienes conforme a la presente Ley, tengan derecho a los beneficios del Fondo”.

“Exclusiones

Art. 22.- Estarán excluidos de los beneficios económicos establecidos en la presente Ley:

[...]

d) Aquellos conductores que en estado de embriaguez o bajo los efectos de sustancias estupefacientes, ocasionaren el accidente de tránsito

[...]”.

“Cuantía de la indemnización

Art. 23.- El monto de la prestación económica a cubrir por el Fondo, será por una sola vez y hasta la suma de TRES MIL QUINIENTOS DOLARES de los Estados Unidos de América por fallecido, más la suma de QUINIENTOS DOLARES de los Estados Unidos de América, para gastos funerarios.

La prestación económica que de conformidad con el inciso tercero del Artículo 21 de esta Ley deba ser cubierta, se hará mediante un solo pago y una sola vez, la que no podrá ser superior a DOS MIL DOLARES de los Estados Unidos de América, según el grado de discapacidad, temporal o permanente con que resulte una víctima de accidente de tránsito. El grado de discapacidad y el porcentaje económico con que deberá ser cubierta cada una de ellas, serán determinados en el Reglamento de esta Ley”.

“Función indemnizatoria

Art. 32.- Las prestaciones económicas que conforme a la presente Ley otorgue el FONAT, cumplen una función indemnizatoria, por lo que en ningún momento deberán constituir fuente de enriquecimiento. La violación de lo dispuesto en el presente artículo será sancionado de conformidad con las leyes penales”.

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

I. 1. Los motivos de inconstitucionalidad formulados por la peticionaria pueden resumirse de la siguiente manera:

A a.. De acuerdo con la pretensora los arts. 15 y 16 LEFONAT vulneran los arts. 1, 2, 103 inc. 1°, 106 inc. 5° y 131 ord. 6° Cn.

En relación con la seguridad jurídica, citó la sentencia de 19-III-2001, Amp. 305-99, e indicó que, de la faceta subjetiva –cuyo aspecto es el relevante a abordar en este caso– pueden extraerse dos exigencias fundamentales: *i.* corrección funcional o garantía de cumplimiento del derecho por parte de sus destinatarios y regularidad de actuación de los entes que deben aplicarlo; y *ii.* corrección estructural, como garantía de disposición y formulación regular de las normas e instituciones que integran el sistema jurídico –incidencia en el proceso de formación de ley–.

b. En lo que al derecho de propiedad respecta, la demandante hizo alusión a la sentencia de 13-I-2010, Inc. 130-2007; asimismo, expuso que su dimensión subjetiva se encuentra en el art. 2 inc. 1° Cn. –sentencia de 26-VIII-1998, Amp. 317-97– y la dimensión objetiva en el art. 103 inc. 1° Cn.

c. A continuación, habló de la clasificación doctrinaria de los tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales; tipología que –de acuerdo con la pretensora– ha sido recogida por nuestro derecho tributario constitucional, a lo cual, citó el art. 131 ord. 6° Cn.; además, el art. 204 ord. 1° Cn. en cuanto a la autonomía municipal en relación con las tasas y contribuciones especiales; asimismo, los arts. 12 del Código Tributario (CT), 30 ord. 21° y 63 ord. 1° del Código Municipal.

Seguidamente, definió el impuesto como tributo exigido sin contraprestación –art. 13 CT–; a ello agregó algunas ideas sobre el hecho generador, así como sobre la graduación cuantitativa de la obligación tributaria del mismo; luego, definió la tasa en relación con lo cual citó la sentencia de 9-VII-2010, Inc. 35-2009; así también, precisó a las contribuciones especiales como tributos exigidos para la satisfacción de intereses generales mediante la realización de obras o actividades especiales –art. 15 CT–.

A partir del marco teórico expuesto –indicó– corresponde determinar la naturaleza del tributo creado por la LEFONAT. La demandante señaló que el art. 15 LEFONAT define los hechos generadores de la contribución que regula; por su parte, el art. 16 del citado cuerpo legal prescribe el carácter y la finalidad del tributo, todo en consonancia con el objeto de la ley –art. 1 LEFONAT–.

d. En ese sentido –siguió–, advertidos los hechos generadores y la finalidad del tributo, debe examinarse si efectivamente se trata de una contribución especial. Así, la nota característica de las contribuciones especiales es la existencia de un beneficio resultante de la obra o de la prestación de un servicio por parte del Estado para el sujeto obligado; sin embargo, en el presente caso, el sujeto obligado no obtiene una utilidad real ni potencial, por cuanto no existe contraprestación por parte del Estado, ya que no se ejecuta una obra, no se presta o amplía un servicio ni se lleva a cabo una actividad que se encuentren directamente vinculados con el pago; la actuación estatal se limita a recaudar unos fondos destinados a resarcir pecuniariamente los daños sufridos por las víctimas de un accidente de tránsito; de ahí que el sujeto obligado difícilmente recibirá un provecho por el pago de la obligación tributaria.

Asimismo, si bien no es necesaria la obtención de un beneficio concreto –añadió–, es indispensable que la obra o actividad pública de que se trate sea idónea para producirlo; situación esta que jamás podría acontecer con el tributo impugnado, pues carece de contraprestación y, por lo tanto, de idoneidad y aptitud para generar un beneficio.

La pretensora contrapuso lo expuesto con el ejemplo de –según su criterio– una verdadera contribución especial, haciendo referencia al tributo creado por la Ley del Fondo de Conservación Vial (LEFOVIAL), a su hecho generador y a su finalidad específica.

e. Por otra parte –observó–, la contribución contenida en la LEFONAT no satisface intereses generales, ya que su finalidad es compensar económicamente a toda víctima de accidente de tránsito, obligación que civilmente corresponde al responsable de éste; en otras palabras, una responsabilidad civil extracontractual jamás podría considerarse como un interés general. Esta finalidad de naturaleza civil se hace más patente cuando el art. 31 LEFONAT establece que el pago de las prestaciones económicas por parte del FONAT no impide que las víctimas o sus parientes reclamen al responsable el pago de los daños no cubiertos.

Entonces –continuó– debe analizarse el otro componente del objetivo de la contribución, esto es, proteger la salud y la vida mediante el fortalecimiento de la red de hospitales nacionales; a simple vista pareciera que este fin queda comprendido dentro del concepto de interés general; sin embargo, de la idea que subyace de brindar atención médico hospitalaria en el sistema de

salud pública a quienes resulten lesionados en un accidente de tránsito, se colige nuevamente una responsabilidad civil extracontractual de carácter personal que no puede revestir un carácter general. A lo anterior debe agregarse que las necesidades materiales del sistema de salud no justifican la creación de una contribución especial cuando todos los salvadoreños pagamos impuestos para su sostenimiento.

A todo lo anterior adicionó que las contribuciones especiales obedecen a la necesidad de financiar una obra ejecutada por el Estado o que se va a realizar, o a la prestación de un servicio. En el presente caso, la demandante afirma que tal obra o servicio no existen. Y es que el tributo establecido es en realidad un impuesto.

f. En cuanto a la supuesta vulneración a la seguridad jurídica, la pretensora manifestó que esta comporta regularidad estructural del sistema jurídico. En el caso en estudio, los arts. 15 y 16 LEFONAT contienen una figura que no se adecuaba a las contribuciones especiales, con lo que se quebranta la faceta objetiva de la seguridad jurídica en su dimensión estructural.

Además –sostuvo–, se genera incertidumbre jurídica, por cuanto nada garantiza que el legislador no emitirá otra ley en la que se establezca otro tributo desprovisto de los presupuestos que delimitan su existencia y que, por lo tanto, lo justifiquen. Y es que la seguridad jurídica se traduce también en la certeza del imperio de la ley, entre otros aspectos que la pretensora señala y que no serán citadas por carecer de relevancia para el contraste que pretende plantear.

g. Con respecto a la supuesta vulneración al art. 131 ord. 6° Cn. por parte de los arts. 15 y 16 LEFONAT, la demandante mencionó la sentencia de 9-VII-2010, Inc. 35-2009, en cuanto a la equidad tributaria, la capacidad económica relacionada con impuestos y su diferencia cuando se trata de tasas y contribuciones especiales que se rigen por el principio de beneficio.

Asimismo, explicó algunas ideas sobre la igualdad, reconocida en el art. 3 Cn., a lo que agregó que en el derecho tributario constituye una exigencia en cuanto a que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera –atendiendo a la capacidad económica–, se trata de la igualdad como mandato de equiparación y viceversa, pues situaciones económicamente desiguales deben ser tratadas de forma diferente, es decir, un mandato de diferenciación.

h. Inmediatamente expuso algunas consideraciones con respecto al principio de progresividad –elevación de la alícuota en la medida en la que aumenta el capital imponible– y la prohibición de confiscación –arts. 103 inc. 1° y 106 inc. 5° Cn.– y su vinculación con la equidad tributaria.

i. Estrechamente vinculado con la confiscación –aseguró–, se encuentra el tema relacionado con la doble o múltiple tributación, referida a la imposición de diversos tributos en un mismo período impositivo ante un mismo evento de manera abierta o encubierta que incide sobre una misma manifestación de riqueza o varias de ellas íntimamente vinculadas, relativas a una misma actividad o situación económica; es decir, cuando en dos o más tributos alguno de los elementos del hecho imponible son concordantes; en este punto, cita la sentencia de 20-XI-2003, Amp. 681-2001, en el sentido de que la doble imposición únicamente deviene en

inconstitucional en la medida en que sobrepase el límite de la confiscatoriedad; también enumeró cuatro índices generales de capacidad económica: el patrimonio, la renta, el consumo y el tráfico de bienes.

La ciudadana Reyes de Panameño prosiguió diciendo que en el presente caso, los obligados a la supuesta contribución especial –que en realidad es un impuesto– son alrededor de setecientos cincuenta mil ciudadanos que resultan afectados por la imposición de este tributo adicional, ya que se da un reparto inequitativo de la carga tributaria.

j. A todo lo dicho, adicionó que los ciudadanos ya pagamos anualmente al Estado un porcentaje en concepto de renta, que se distribuye para sufragar los gastos operativos estatales, entre ellos, los servicios de asistencia en las áreas de salud, educación, seguridad nacional, etc. Entonces, los sujetos propietarios de un vehículo automotor pagarán, además de la renta –de la que se asigna un porcentaje para gastos de salud pública–, el tributo creado por las disposiciones impugnadas, para costear gastos en el mismo rubro –el Ministerio de Salud percibirá el 35% de los ingresos generados por el tributo establecido en la LEFONAT–; se paga además –añade– el Fondo de Conservación Vial (FOVIAL); no obstante, el FONAT también se pagará para subvencionar gastos que se suponía ya se encontraban cubiertos con el primero.

Todo lo anterior, resulta en una múltiple tributación que vulnera el principio de no confiscación, pues se alteran los parámetros subjetivos y objetivos de la capacidad económica que deben ser tomados en cuenta al momento de la fijación de un tributo.

La pretensora reiteró que las contribuciones especiales se rigen por el principio de beneficio y en este caso no existe beneficio o contraprestación alguna; asimismo, la base imponible del tributo no está determinada por parámetros que revelen el costo de ejecución de una obra o la prestación de un servicio, ya que el tributo está vinculado a la propiedad de un vehículo –arts. 15 y 19 LEFONAT– y se fija sobre la base de criterios relacionados con los mismos –año, clase de vehículo y destino– y que no guardan relación alguna con la naturaleza del servicio o actividad y el valor de estas, por lo que no es razonable que se establezca el valor del tributo tomando en cuenta aspectos no relacionados con el costo de una obra o de la prestación de un servicio y que, de ninguna manera, reflejen capacidad económica. Y es que la propiedad de un vehículo no es un índice o indicio idóneo de capacidad económica. De ahí que, la falta de concordancia entre el hecho generador y la base imponible vulnera el citado principio –art. 131 ord. 6° Cn.– en relación con el principio de razonabilidad –art. 246 Cn.–.

B. Con relación a la supuesta inconstitucionalidad del art. 19 LEFONAT, expuso la relación de los tributos con el derecho de propiedad y la reserva a ley formal que existe para los mismos –arts. 131 ord. 6° y 204 ord. 1° Cn.–.

A continuación, citó las sentencias de 14-X-2003 y 11-XI-2003, Incs. 42-2000 y 23-2001, en relación con la reserva de ley y su clasificación en absoluta y relativa, siendo que en materia tributaria opera esta última.

Luego, insistió en que el art. 15 LEFONAT recoge los hechos generadores del tributo, de manera que la propiedad, posesión o legítima tenencia de un vehículo o el ingreso de uno al

territorio con placas extranjeras generan la obligación de pagar; sin embargo, la base imponible establecida en el art. 19 LEFONAT no reúne los requisitos constitucionales, ya que hace la remisión a una fuente secundaria para que dote de contenido la base imponible del tributo.

Es claro que la colaboración de fuentes en las tareas reguladoras de detalle o de desarrollo de la ley es admisible, siempre que la norma que colabora esté subordinada y que constituya un mero complemento, situación que no acontece con lo preceptuado en la disposición impugnada, ya que el legislador se limitó a formular unos parámetros para ser considerados por el Órgano Ejecutivo al momento de cuantificar por medio del reglamento el tributo. Así, dispone que para la delimitación de la base imponible se estimará la clase de vehículo, el año, su capacidad, el tipo de servicio que presta, entre otros criterios generales e imprecisos, pudiendo dar pie a arbitrariedades, pues se faculta al ejecutivo no sólo para complementar el contenido de la ley, sino para configurar verdaderamente la base imponible, lo que atenta contra la reserva de ley tributaria.

Por otra parte –amplió–, el mero señalamiento de un importe mínimo y máximo para el establecimiento de la base imponible no satisface las exigencias de la reserva de ley, ya que es indispensable que la predeterminación contenida en la ley sea lo suficientemente precisa para que el ámbito de actuación de la fuente secundaria quede definido. Y es que estas cuantías se traducen en un margen excesivo de discrecionalidad para el Órgano Ejecutivo.

C. Al referirse a la pretendida inconstitucionalidad de los arts. 5 letra c), 21, 23, 32 y 17 LEFONAT, por la supuesta vulneración a la seguridad jurídica –art. 2 Cn.– la demandante narró que el art. 1 de la Ley de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial (LTTTSV) –derogado–, disponía entre sus objetivos, la necesidad de un marco legal en materia de seguros y fianzas. Así, de los arts. 110 al 115, la referida ley incorporaba la figura del seguro obligatorio para daños a terceros ocasionados por accidente de tránsito, cuestión que se prorrogó por medio de trece decretos sucesivos.

En ese contexto, a partir del año dos mil nueve se inició la elaboración del marco normativo para operar el llamado Seguro Obligatorio para Accidentes de Tránsito (SOAT); sin embargo, se emitió la LEFONAT que deroga los arts. 1 letra h), 110, 111, 112, 113, 114 y 126 LTTTSV.

Seguidamente, la pretensora efectuó una serie de explicaciones con respecto a los seguros y al contrato de seguro e indica que, en este sentido, es indispensable la existencia de un riguroso sistema de control de gestión a efecto de que se preserve la situación financiera o solvencia de las sociedades de seguros para que estas puedan asumir sus compromisos.

En el presente caso, es evidente que con la LEFONAT el legislador ha realizado una mezcla inadecuada de los elementos constitutivos y propios del contrato de seguro y conceptos tributarios, creando una especie de híbrido *sui generis*. En este sentido, las disposiciones impugnadas contemplan funciones de carácter previsorio e indemnizatorio, regulando los efectos principales de un seguro. No obstante, dichas cuestiones son por esencia de la naturaleza de un contrato de seguro; además, la LEFONAT confiere potestades a una entidad pública para

administrar los fondos generados por un tributo, asumiendo funciones propias de una gestora de riesgo, sin que se cuente con la capacidad técnica para desarrollar de forma eficiente dicha función.

Dentro de ese contexto –sostuvo–, los arts. 5 letra c), 21, 23 y 32 LEFONAT, vulneran la seguridad jurídica, en tanto que invaden las funciones indemnizatorias del contrato de seguros; aunado a ello, se pone en peligro la gestión del riesgo, por cuanto se confiere su administración a un ente que no tiene las competencias técnicas. La afectación se vuelve más patente en la medida en la que la LEFONAT no establece mecanismos idóneos de control para la gestión del riesgo. Y es que la supervisión de la Corte de Cuentas –art. 27 LEFONAT– se limita a verificar que los dineros recaudados se destinen para las actividades establecidas en la ley pero no para garantizar la solvencia financiera del fondo y para la evaluación del riesgo.

Por otra parte –agregó–, el porcentaje para la distribución del tributo –art. 17 LEFONAT– compromete la función indemnizatoria. Y es que, con el reparto de las recaudaciones del tributo –proyectos de chatarrización, seguridad vial y contratación de seguros por aumento de la siniestralidad–, los fondos para el pago de las prestaciones económicas lo serán en una proporción bastante limitada, por ello, la asignación dispuesta para las indemnizaciones atenta contra la seguridad jurídica.

D. Con respecto a la vulneración al derecho a la libre circulación –como manifestación del derecho general de libertad –art. 8 Cn.– y al principio de razonabilidad –art. 246 Cn.– por parte del art. 18 LEFONAT, la pretensora hizo alusión a la sentencia de 31-I-2001, Inc. 10-95 en relación con el contenido del segundo; y, en cuanto a la razonabilidad, cita la sentencia de 14-XII-2004, Inc. 42-2003.

Seguidamente exteriorizó que, en el presente caso, la disposición impugnada contiene una prohibición que atenta contra el derecho a la libre circulación, pues es irrazonable que no se permita la circulación del vehículo si no se paga el tributo; es decir, la vinculación del pago del tributo a la emisión de la tarjeta de circulación resulta una medida excesivamente gravosa, poco justa y cuya finalidad última es conminar al ciudadano al pago del tributo. Y es que, las necesidades recaudatorias del Estado pueden satisfacerse por otros medios que no impliquen un sacrificio desmedido de la libre circulación. La medida no guarda una relación de proporcionalidad con la finalidad que persigue.

E. En cuanto a la inconstitucionalidad del art. 22 inc. 1º letra d) LEFONAT por la supuesta vulneración a la igualdad –art. 3 Cn.–, citó las sentencias de 6-VI-2008 y 4-V-2011, Amp. 259-2007 e Inc. 18-2010, en cuanto a sus implicaciones para el Estado y las obligaciones que impone en su calidad de principio y expone algunas generalidades sobre la igualdad en la formulación de la ley y en su aplicación sobre lo cual, hace alusión a la sentencia de 13-I-2010, Inc. 130-2007.

En el caso del art. 22 LEFONAT –explicó–, la letra d) dispone que las personas que resulten lesionadas o fallecidas como consecuencia de un accidente de tránsito ocasionado por un conductor en estado de ebriedad o bajo los efectos de sustancias estupefacientes no pueden

reclamar la prestación económica prevista en la LEFONAT, en consecuencia, la disposición impugnada niega el carácter de víctima a la persona que resulta lesionada en las circunstancias señaladas; sin embargo, la calidad de víctima no puede condicionarse en atención al individuo que causa el accidente o de su estado, pues tal calidad se tiene por el hecho de haber sido lesionado por un tercero en un accidente. De allí que la exclusión contenida en el citado artículo constituye un trato desigual carente de razón suficiente; es decir, se trata de una diferenciación arbitraria.

F. Finalmente, la demandante efectuó la petición de una medida cautelar, para lo cual, cita las sentencias de 28-I-2011 y 16-IX-2003, Amp. 453-2010 e Inc. 4-2003, respectivamente y manifiesta que, en el presente caso, es evidente una razonable y verosímil relación de la infracción constitucional con motivo de la ley impugnada, en tanto que se han aportado elementos para fundamentar la pretensión de inconstitucionalidad –probable existencia de violación constitucional–; asimismo, la aplicación de la norma impugnada constituye una seria afectación a la esfera jurídica económica de los contribuyentes quienes se verán obligados a pagar dinero sin que exista garantía de su devolución ante el pronunciamiento de una sentencia estimatoria por parte de este Tribunal.

2. Por medio de la resolución de 15-VII-2013, se admitió la demanda de inconstitucionalidad planteada.

A. El análisis sobre la constitucionalidad de las disposiciones impugnadas se circunscribió a los siguientes puntos:

a. En relación con la doble o múltiple tributación, en cuanto a la supuesta inconstitucionalidad de los arts. 15 y 16 LEFONAT por vulneración al principio de no confiscación –art. 106 inc. 5° Cn.–, ya que las disposiciones impugnadas establecen un tributo cuya finalidad coincide –en los términos de la demandante–, con la de otros impuestos previamente establecidos por el legislador –renta, LEFOVIAL, por ejemplo– a efectos del fortalecimiento de la atención pre hospitalaria, los servicios de salud hospitalarios, rehabilitación y la realización de análisis técnicos, económicos y científicos para el mejoramiento de la red vial del país.

b. En cuanto al hecho generador –art. 15 LEFONAT–, a determinar la supuesta vulneración al principio de equidad tributaria en su concreción de capacidad económica –art. 131 ord. 6° Cn.–, debido a la imposición de un tributo, en principio llamado contribución especial por el Legislativo, pero que en realidad es un impuesto y cuyos hechos generadores no son reveladores de capacidad económica.

c. Con respecto a la supuesta inconstitucionalidad del art. 19 LEFONAT, por vulnerar el principio de reserva de ley en materia tributaria, por deslegalización de aspectos que, en esencia, corresponden al Legislador establecer en una ley formal –base imponible–.

d. En lo que concierne a la supuesta inconstitucionalidad de los arts. 5 letra c), 21, 23 y 32 LEFONAT, por vulnerar la seguridad jurídica –art. 2 Cn.–, debido a la mezcla de figuras jurídicas, dándole a la prestación indemnizatoria de la LEFONAT, la calidad de un seguro, sin

que el Estado haya contemplado los requisitos técnicos necesarios para tal efecto, siendo que el contrato de seguro para vehículos y daños a terceros ocasionados por accidentes de tránsito ya se encuentra regulado.

B. Finalmente, la ciudadana Reyes de Panameño solicitó la medida cautelar de suspensión de la aplicación de la LEFONAT, por considerar que existen los elementos necesarios para dicha medida –*fumus boni iuris* y *periculum in mora*–.

Al respecto, este Tribunal consideró que, en el presente caso, la adopción de la medida cautelar no generaría una amenaza ni un perjuicio inminente e irreparable al interés público y, por lo tanto, al entrar en juego la posibilidad de daños irreparables al grupo social afectado con el tributo, debía adoptarse la medida cautelar de suspensión de los efectos de la LEFONAT.

3. La autoridad demandada rindió su informe manifestando lo siguiente:

A. En cuanto a los arts. 15 y 16 LEFONAT y a la pretendida vulneración al principio de reserva de ley “establecida en los arts. 131 ord. 6° y 204 inc. 1 de la Constitución de la República” –señaló–, no obstante dicho motivo no fue admitido, la Asamblea está plenamente facultada por la Constitución para establecer tributos en sentido formal, ya sean estos impuestos tasas o contribuciones especiales. De allí que suponer la inconstitucionalidad de la ley por violar la reserva de ley es negar la facultad previamente establecida en el art. 131 ord. 6° Cn.

B. Con respecto a la supuesta vulneración al derecho de propiedad por parte de los arts. 15 y 16 LEFONAT, la autoridad emisora de la ley indicó que, con las disposiciones impugnadas, en ningún momento se pretendió realizar una exacción ilegal del patrimonio de los particulares, ya que independientemente del nombre que la Asamblea Legislativa le haya asignado al tributo establecido mediante la LEFONAT, ella está facultada para emitir ese tipo de normas, por lo que una vulneración al derecho de propiedad carece por completo de todo fundamento técnico.

C. En relación con la supuesta vulneración al principio de seguridad jurídica por parte de los arts. 15 y 16 LEFONAT –expuso–, este órgano de Estado considera que la contribución especial creada posee toda la claridad necesaria, estableciendo de manera taxativa los supuestos que generan la obligación tributaria, por lo que existe certeza jurídica de los mismos.

D. Sobre la pretendida inconstitucionalidad del art. 19 LEFONAT por vulnerar el principio de reserva de ley en materia tributaria –art. 131 ord. 6° Cn.–, la Asamblea Legislativa sostuvo que en ningún momento viola la reserva de ley, ya que en la disposición impugnada se estableció formalmente los parámetros que el Ejecutivo “deberá tomar en cuenta para establecer la base imponible” de la contribución –estadísticas sobre la siniestralidad del país proporcionadas por instituciones públicas–, de tal forma que existen “los límites determinados por la ley y de los cuales el Ejecutivo no puede salirse discrecionalmente” para la imposición del monto de la contribución.

E. Al referirse a la supuesta vulneración a la seguridad jurídica –art. 2 Cn.– por parte de los arts. 5 letra c), 15, 16, 17, 18, 19, 21, 22 inc. 1° letra d) 23 y 32 LEFONAT, explicó que, independientemente del nombre del tributo, el Legislativo, de conformidad con el art. 131 ords.

5° y 6° Cn., estableció el tributo objeto de la inconstitucionalidad solicitada dejando claros los supuestos que generan la aplicación de la ley y sus consecuencias. Debido a lo anterior, la autoridad demandada consideró que no existe vulneración a la seguridad jurídica y afirmó que su actuación se encuentra apegada al art. 231 Cn., el cual establece que no pueden imponerse contribuciones si no es en virtud de una ley y para el servicio público.

F. A continuación y siempre en cuanto a la supuesta vulneración al derecho de propiedad por parte de los arts. 15 y 16 LEFONAT, agregó que en ningún momento se tuvo por finalidad realizar una exacción ilegal del patrimonio sino, y en ejercicio de los principios constitucionales, afectar la propiedad de los vehículos automotores de tal forma que sus propietarios y poseedores coadyuven con las autoridades en la prevención de accidentes de tránsito por un lado y, por el otro, con el gasto específico que la atención a las víctimas genera al Estado.

G. Ahora bien –siguió–, con respecto a la vulneración a la libre circulación por parte del art. 22 LEFONAT, la intención de este órgano de Estado es dejar claro que la consecuencia de la aplicación de la disposición no se refiere a coartar el libre tránsito de las personas desde el punto de vista físico, sino a excluir del beneficio económico a aquellas personas que bajo ciertas condiciones prohibidas expresamente por otras leyes, resulten víctimas de un accidente de tránsito por ellos mismos causado.

H. Seguidamente, la autoridad demandada habló de la “Constitución letra d) LEFONAT” (sic), por la supuesta vulneración a la igualdad –art. 3 Cn.– y manifestó que es del criterio que al establecer previamente los supuestos bajo los cuales una persona no podrá optar por los beneficios económicos otorgados por la ley impugnada se garantiza que las víctimas de los accidentes provocados por sujetos en los estados señalados en la disposición impugnada puedan ser beneficiarios de la LEFONAT. En consecuencia, la disposición impugnada no niega el carácter de víctima al tercero o persona que resulta lesionada en tales circunstancias por un conductor que violenta otras leyes y provoca el accidente de tránsito.

I. Finalmente, la Asamblea Legislativa se pronunció sobre a la medida cautelar solicitada por la pretensora indicando textualmente que “al igual que las anteriores impugnaciones, carecen de fundamento constitucional, ya que en el presente caso, la demanda en su totalidad, carece de fundamentos constitucionales válidos técnicamente hablando, por lo que la pretensión de inconstitucionalidad-probable existencia de violación constitucional, no debería de estimarse por parte de este Tribunal”.

4. Por medio de escrito de 19-VII-2013, presentado el 22-VII-2013, el Fiscal General de la República solicitó revocatoria de la medida cautelar adoptada en la resolución de 15-VII-2013.

En la resolución de 25-XI-2013 se declaró improcedente el recurso de revocatoria interpuesto y se le corrió traslado al Fiscal General de la República, por el plazo de tres días para pronunciarse sobre la pretensión planteada, de acuerdo con el art. 8 L.Pr.Cn.; el referido funcionario rindió su informe en los siguientes términos:

A. Inicialmente, citó lo sostenido por este Tribunal en las sentencias de 15-II-2012 y 9-VII-2010, Incs. 66-2005 y 35-2009, en lo relativo a la clasificación de los tributos –arts. 131 ord. 6° Cn. y 12 del Código Tributario (CT); seguidamente –siempre en los términos de la inc. 35-2009– definió las diferentes clases de especies tributarias –impuestos, tasas y contribuciones especiales–. El rasgo diferenciador entre las tres clases de tributo –añadió– consiste en la existencia de una contraprestación para el contribuyente en cuanto a las tasas y contribuciones especiales, lo que no sucede con los impuestos.

B. A continuación, manifestó que esta Sala ha reconocido que la contraprestación debe ser divisible en cuanto al sujeto receptor del servicio; el sujeto pasivo, obligado a pagarlo, será la persona que reciba los servicios o actividades públicas que constituyen su hecho generador; además, señaló la diferencia entre tasa y contribución especial –todo lo anterior en los términos de la Inc. 23-99–.

C. Seguidamente, habló de la zona de reserva de cada órgano del Estado, según sus competencias.

En relación con el principio de reserva de ley, el Fiscal General de la República expuso su función en nuestro ordenamiento jurídico, así como las obligaciones que le impone al Legislativo.

Con respecto al “principio de la potestad organizativa” explicó que reconoce la facultad de las instituciones de dictar normas conforme con su funcionamiento –normas internas de estructura y organización–; se encuentra regulada a través de “normas fundamentales primarias y secundarias” que definen esta potestad autoorganizativa.

D. Con base en lo anterior –continuó– debe concluirse que “la recurrente” (sic) alega sobre los arts. 15 y 16 LEFONAT como disposiciones que vulneran los arts. 1, 2, 103 inc. 1°, 106 y 131 ord. 6° Cn. constituye una visión limitada en cuanto a que el tributo impugnado se trata de un impuesto y no una contribución especial, por cuanto el sujeto obligado no obtiene una contraprestación ya que el Estado no ejecuta una obra, no presta o amplía un servicio, ni realiza una actividad directamente relacionada con el pago, ya que, en la práctica, “potencialmente” el sujeto obligado podría resultar afectado en un accidente de tránsito en calidad de peatón o pasajero y verse beneficiado de forma directa pasando de contribuyente a víctima; de allí que se trata de una contribución especial encaminada a compensar económicamente a toda víctima de accidente de tránsito y a estas personas determinadas se refiere la jurisprudencia constitucional; al respecto, cita la sentencia de 14-XII-2012, Inc. 43-2006.

El beneficio lo obtiene el contribuyente por cuanto la compensación económica no sale directamente de su peculio ni resulta tan gravoso como sería responder de forma personal; por tanto, tampoco se vulnera el derecho de propiedad.

Inmediatamente transcribió el art. 131 ord. 6° Cn. y hace referencia al traslado efectuado al Ministerio Público Fiscal en la Inc. 82-2013, citando lo expuesto en el informe con respecto al art. 19 LEFONAT.

E. En lo que a los arts. 21, 22 y 32 LEFONAT respecta, el Fiscal General de la República habló de una mezcla de los elementos del contrato de seguro y los conceptos tributarios que no permite adquirir certeza jurídica a los beneficiarios del pago de las prestaciones económicas a las que se refiere la LEFONAT, estableciendo funciones de carácter previsorio e indemnizatorio, regulando los efectos principales de un seguro, sobre todo en lo que se refiere al no establecimiento de mecanismos idóneos de control para la gestión del riesgo; tal aspecto va en perjuicio de los contribuyentes y de los afectados por accidente de tránsito; más allá de eso, el control de Corte de Cuentas, según el art. 27 LEFONAT se encuentra limitado a verificar que el dinero recaudado se destine a las actividades establecidas en la ley, pero no funciona como garantía de la solvencia financiera del fondo y para la evaluación del riesgo, lo que deriva en una vulneración a la seguridad jurídica –art. 2 Cn.–.

Finalizó refiriéndose a la seguridad jurídica según lo establecido por la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo y añadiendo que la LEFONAT no establece mecanismos idóneos de control para la gestión del riesgo que realiza el Fondo, volviendo incierta la situación de los ciudadanos.

5. Previo al señalamiento del orden en el que se desarrollará este pronunciamiento, es preciso analizar ciertos aspectos de la pretensión (A.), para posteriormente, indicar que el demandante ha planteado la inconstitucionalidad por vicios formales del tributo establecido en la Ley Especial para la Constitución del Fondo para la Atención de Víctimas de Accidentes de Tránsito (B.).

A. En relación con la impugnación de los arts. 5 letra c), 21, 23 y 32 de la Ley Especial para la Constitución del Fondo para la Atención de Víctimas de Accidentes de Tránsito, el pretensor alega una supuesta vulneración a la seguridad jurídica –art. 2 Cn.–, debido a la mezcla de figuras jurídicas, pues la LEFONAT da a la prestación indemnizatoria la calidad de un seguro, sin que el Estado haya contemplado los requisitos técnicos necesarios para tal efecto, siendo que el contrato de seguro para vehículos y daños a terceros ocasionados por accidentes de tránsito ya se encuentra regulado.

a. En ese orden de ideas, al revisar la totalidad de la LEFONAT, se advierte que el art. 35 LEFONAT literalmente establece: “La presente Ley es de carácter especial y prevalecerá sobre cualquier disposición que la contraríe”.

b. Al respecto es preciso señalar que la seguridad jurídica es la certeza del Derecho, que se convierte en principio informador del ordenamiento jurídico en su totalidad

La seguridad jurídica es un complemento entre certeza y legalidad que no implica salvaguardar de manera indefinida el ordenamiento jurídico que se establece en una sociedad en un determinado momento, en relación con derechos o situaciones determinadas, pues se convertiría en un ordenamiento inmóvil, pétreo, sin posibilidades de adecuarse a las necesidades de cada momento histórico. Sin embargo esto no debe significar la falta de respeto a las garantías para salvaguardar los derechos de las personas como la Constitución y las leyes los declaran,

sino todo lo contrario, pues se garantiza su protección por medio de la confianza y la estabilidad del ordenamiento jurídico.

En este sentido, las leyes deben ser claras, sin dar lugar a confusión, ya que el legislador debe perseguir que tanto los operadores de justicia, los poderes públicos y los ciudadanos en general sepan a qué atenerse, conozcan lo que está permitido, las prohibiciones y las consecuencias ante el ejercicio de determinadas conductas.

Como se ha dicho en repetidas ocasiones, no se trata únicamente del derecho que pueda tener una persona a que se le garantice el estar libre o exenta de todo peligro, daño o riesgo, que ilegalmente amenace sus derechos, sino también se trata de la seguridad jurídica como concepto inmaterial.

Así pues, este principio impone al Estado el deber insoslayable de respetar y asegurar la inviolabilidad de los derechos constitucionales; delimitando de esta manera las facultades y los deberes de los poderes públicos.

La seguridad jurídica implica una actitud de confianza en el derecho vigente, y una razonable previsibilidad sobre su futuro. Es la que permite prever las consecuencias de las acciones del hombre así como las garantías de orden constitucional que gozan tales actos.

c. Considerando lo anterior, si tomamos en cuenta que la LEFONAT es una ley especial, carece de sentido la impugnación llevada a cabo, pues la pretensora obvió efectuar una interpretación sistemática del conjunto de normas que integran la Ley y que, de haberse realizado, habría dado como resultado que sin importar si se trata de la misma regulación o de una confusión de figuras –como lo argumenta–, el mismo cuerpo legal resuelve el problema, pues deroga cualquier otra ley que se refiera a los mismos aspectos y establece su aplicación preferente por tratarse, como ya se dijo, de un cuerpo normativo especial.

En consecuencia, este punto de la pretensión deberá sobreseerse pues no se entabla el contraste normativo necesario a efecto del control de constitucionalidad que este Tribunal efectúa.

B. Por otra parte, luego de depurada la pretensión y en relación con el vicio formal, el pretensor argumenta una deslegalización de la base imponible.

De manera que, el primer punto de la pretensión que se analizará será el relativo a la supuesta vulneración a la reserva de ley en materia tributaria por una posible deslegalización de la base imponible del tributo; y, posteriormente, se analizará el hecho generador del tributo.

5. El orden lógico a seguir en este pronunciamiento es el siguiente: (III) inicialmente se definirá la naturaleza del tributo impugnado –contribución especial o impuesto–; (IV.1) seguidamente, se desarrollará el tema de la reserva de ley con especial énfasis en la materia tributaria; a continuación, (IV.2) se hará referencia a la potestad reglamentaria de la Administración en relación con la reserva de ley tributaria; para luego, (IV.3) hablar de los principios de Derecho Tributario y específicamente del principio de capacidad económica; posteriormente, (V) se aplicará todo lo expuesto al caso concreto; y, (VI) se dictará el fallo que constitucionalmente corresponde.

III. Primeramente, a los efectos de este proceso, es necesario establecer la naturaleza del tributo impugnado –impuesto o contribución especial–. Ello, en virtud de que, no obstante el Órgano Legislativo tiene competencia conferida por la Constitución para la emisión de ambas clases de tributo, uno de los puntos esenciales de la pretensión planteada radica en la falta de idoneidad del hecho generador para revelar capacidad económica. En efecto, el tema es relevante pues, aun cuando es entendida como la aptitud económico-social de una persona para contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado y como exigencia predicable de todo el ordenamiento tributario, la capacidad económica no está presente de la misma forma ni con la misma intensidad en los distintos tipos de tributos –sentencia de 14-I-2003, Inc. 23-99–; es decir, que la necesidad o intensidad de tal elemento en la obligación tributaria –en el presente caso–, pudiera variar en dependencia de si se trata de un impuesto o de una contribución especial.

1. En ese orden de ideas, la clasificación tradicional de los ingresos tributarios que nuestro ordenamiento jurídico adopta, es aquella que los divide en tres especies: el impuesto, la tasa y la contribución especial. En este proceso nos referiremos al primero y a la última, por ser estas dos clases de tributo las que interesan para el análisis de fondo de la pretensión planteada.

A. En atención a lo anterior, en la sentencia de 9-VII-2010, Inc. 35-2009, se indicó que el *impuesto* es el tributo cuyo hecho generador es definido *sin referencia alguna a servicios o actividades de la Administración*. Por ende, el impuesto es el tributo por antonomasia: se paga porque se ha realizado un *hecho indicativo de capacidad económica*, sin que la obligación tributaria se conecte causalmente con actividad administrativa alguna.

Por tal razón, la sentencia de 15-II-2012, Inc. 66-2005, calificó al impuesto como un tributo no vinculado, *ya que no existe conexión del obligado con alguna actividad estatal que se singularice a su respecto o que lo beneficie*, pues –se insiste– el hecho generador consiste en una situación que, según la valoración del legislador, tiene idoneidad abstracta como índice o indicio de capacidad contributiva.

En ese orden de ideas, los presupuestos elementales del impuesto son: a) una vocación o aptitud general, lo que conlleva un cobro sin distinción a todo ciudadano que realice el hecho generador; b) no guardan una relación directa e inmediata con un beneficio determinado para el obligado tributario; c) por lo general, en cuanto ingresan a las arcas del Estado conforme al principio de unidad de caja, éste puede disponer de ellos de acuerdo con lo estipulado el presupuesto general del Estado –lo anterior sin perjuicio de que existen algunos impuestos con destino específico–; d) el pago del referido tributo no es optativo ni discrecional, lo que implica que su cumplimiento puede exigirse coactivamente por la vía judicial; e) la capacidad económica del contribuyente es un principio de justicia y equidad que debe reflejarse en la ley que lo crea, lo que no significa que pierda su vocación de carácter general.

Con lo manifestado, queda en evidencia que los impuestos no poseen mayor justificación o base jurídica que el sometimiento al *imperium* o poder del Estado en el ámbito tributario, en virtud del cual, éste puede exigir coactivamente el pago de la obligación tributaria

B. Asimismo, en la citada sentencia –Inc. 35-2009– se señaló que la *contribución especial* es el tributo cuyo hecho imponible consiste en 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. En todo caso, es irrelevante que el sujeto pasivo obtenga o no el beneficio, sino que basta que la obra o actividad pública de que se trate sea idónea y apta para producir dicho beneficio.

El hecho imponible se define por la posibilidad de un *beneficio o aumento de valor de los bienes del sujeto pasivo* (sujeto obligado al pago del tributo), como resultado de las obras o actividades focalizadas de la Administración o de los Municipios.

La característica distintiva de este tributo es que constituye el pago por un especial ventaja producida o susceptible de producirse a un sector de la población en virtud de que el Estado haya efectuado una actividad de interés general, cuyo importe debe destinarse a sufragar los gastos de la misma.

En ese sentido, *no se trata del pago por un servicio público prestado por el Estado o los municipios*, sino el equivalente por el beneficio como consecuencia de la ejecución de una obra o de un *servicio público*. Debe entenderse 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. Para ello, debe tomarse en cuenta 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.

El beneficio constituye un criterio de justicia distributiva, particularmente en las contribuciones especiales, en virtud de la ventaja económica que conlleva, reconducible al incremento cierto o efectivamente posible de la riqueza; es decir –como se señaló–, no es necesario obtener un efectivo aumento patrimonial, sin embargo, el servicio prestado o la obra realizada por el Estado deben ser idóneos para producir dicho aumento.

Al respecto es necesario señalar que no debe confundirse a la contribución con ciertos impuestos que pudieran establecerse en virtud del incremento de valor que algunos bienes pudieran experimentar, ya que la contribución especial es –como ya se indicó *supra*– una prestación pecuniaria creada por el Estado conforme a Constitución y a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas naturales y jurídicas por el *beneficio especial* que cierta o potencialmente percibirán en virtud la realización de una actividad u obra estatal de interés general.

2. Ahora bien, tomando en cuenta la naturaleza y caracterización del impuesto y de la contribución especial que se han expuesto en esta sentencia, se pasará a definir cuál es la especie del tributo impugnado; para ello, es preciso analizar el hecho generador de la obligación tributaria en estudio, en tanto elemento revelador de la existencia o no de alguna actividad del Estado que genere o sea idónea para generar una ventaja económica al contribuyente y, además, la finalidad del tributo.

A. Con respecto al primero [hecho generador], es necesario citar el art. 15 letras a) y b) LEFONAT, el cual establece: “Constituyen hechos generadores de la contribución que regula la presente Ley: /a) La propiedad, posesión o legítima tenencia de un vehículo automotor; y /b) El ingreso al territorio nacional de un vehículo automotor con placas extranjeras”.

Al analizar la disposición en comento a la luz de lo expuesto sobre ambas clases de tributos se tiene que:

a. Los hechos generadores del tributo impugnado son la propiedad, posesión o legítima tenencia de un vehículo automotor; y, el ingreso al país con un vehículo que posea placas extranjeras

b. La propiedad constituye, en su acepción más común, el derecho o facultad de poseer algo y poder disponer de ello dentro de los límites constitucionales y legales; por su parte, la posesión ha sido definida por la jurisprudencia como un *hecho jurídico* en cuya virtud se ejerce la calidad de ser dueño sobre una cosa sin serlo, de acuerdo a los requisitos y formas que la ley prevé; y, finalmente, la mera tenencia es un hecho que reconoce la propiedad de alguien más sobre el bien y que se ejerce sin ánimo de ser dueño o propietario del mismo.

c. Sin ahondar más en el contenido de los aludidos conceptos, es posible afirmar que el ser propietario, poseedor o mero tenedor de un vehículo automotor constituyen hechos que no requieren de actividad alguna del Estado que consista en la realización de una obra o la prestación de un servicio de interés general para quien paga el tributo, pues aun en el caso de que dicho bien fuera susceptible de incrementar su valor, existen –como ya se explicó *supra*– impuestos cuyo hecho generador es, precisamente, la probabilidad o la certeza del sobreprecio que el bien pudiera alcanzar y no una actividad estatal que lo genere.

d. En cuanto al segundo hecho generador, es decir, el ingreso al país con un vehículo automotor con placas extranjeras, este Tribunal es de la opinión que tampoco en estos casos el Estado efectúa una obra o presta un servicio de interés general idóneos para beneficiar al sujeto obligado al pago del tributo.

De manera que al no percibirse la existencia de un posible beneficio derivado de la actividad estatal, el tributo en cuestión no puede ser considerado una contribución especial, pues la obligación tributaria no surge de la realización de obras o a la prestación de un servicio, sino que, más bien, encuadra en una actividad estatal meramente recaudatoria, lo que en definitiva es una característica propia de los impuestos, ya que no se encuentran conectados con una contraprestación directa al contribuyente.

B. En consecuencia, el tributo impugnado debe considerarse, a partir de lo expuesto, un impuesto y no una contribución especial como erróneamente lo ha denominado el Legislativo.

En ese orden de ideas, debe reiterarse, tal como se expuso en la resolución de 15-VII-2012, dictada en este proceso, que aun cuando se trata de un impuesto, dicha clasificación solo es importante –en el presente caso– en la medida en la que sirve para establecer la intensidad con la que la capacidad económica se encuentra presente en el tributo y no para el establecimiento de posibles vulneraciones a la reserva de ley, ya que la Asamblea Legislativa

tiene competencia para decretar impuestos, tasas y contribuciones; de los cuales, únicamente los impuestos se encuentran sometidos a una reserva de ley relativa.

Entonces, la reserva de ley carece de relevancia cuando se refiere a la misma Asamblea Legislativa, pues a menos que la Constitución excluyera de su competencia la regulación de algún ámbito en particular, es ella, precisamente, el órgano a quien la Norma Fundamental le adjudica la obligación de regular algunos aspectos en específico.

IV. Definido que el tributo impugnado es un impuesto, nos referiremos a la reserva de ley en materia tributaria y específicamente en relación con los impuestos y sus elementos esenciales, con especial atención a la posible deslegalización de alguno de ellos, teniendo como precedente ineludible la sentencia de 9-VII-2010, Inc. 35-2009, en la que este Tribunal se refirió al tema en los siguientes términos y, a continuación, haremos algunas breves acotaciones sobre los límites materiales en el Derecho Tributario, para luego hablar específicamente del principio de capacidad económica en relación con algunos elementos esenciales de los impuestos –hecho generador y base imponible–.

1. Tal como se explicó, el Derecho Tributario se regula en los escalones superiores del ordenamiento jurídico de un Estado, porque pone en juego derechos fundamentales como el de propiedad (art. 103 Cn.) y, además, está ligado con aspectos vitales como el financiamiento de los gastos públicos.

En la referida sentencia se aludió a la reserva de ley y al principio de legalidad tributaria en los siguientes términos:

A. Los tributos, por su relación directa con el derecho de propiedad, son una materia reservada a la ley formal. Actualmente, la reserva de ley tributaria pretende reducir el ámbito de discrecionalidad del Órgano Ejecutivo en el establecimiento de los tributos y 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 aquéllas a las que sus legítimos representantes han prestado su consentimiento (dimensión colectiva).

En definitiva, la figura comentada tiene por objeto que el reparto de la carga tributaria, dependa exclusivamente del órgano estatal que, por los principios que rigen su actividad, asegura de mejor manera la conciliación de intereses contrapuestos en dicho reparto. En el Derecho salvadoreño la reserva de ley tributaria tiene reconocimiento expreso en el art. 131 ord. 6º Cn. Este precepto se integra sistemáticamente con el art. 204 ord. 1º Cn., que habilita a los municipios a establecer tasas y contribuciones especiales. Se concluye, por tanto, que la reserva sólo afecta a los impuestos y a las tasas y contribuciones especiales de alcance nacional.

B. En relación con lo anterior, es necesario hacer una breve referencia a las diversas clases de reserva legal atendiendo de manera específica a la que opera en materia de impuestos.

La reserva de ley en materia tributaria puede ser absoluta o relativa.

a. La *reserva de ley absoluta* implica que la ley formal regula toda la materia, de tal suerte que se excluye por completo la acción de los demás órganos estatales y entes públicos

con potestades normativas reconocidas por la Constitución y, en consecuencia, de sus productos normativos –por ejemplo, reglamentos de ejecución u ordenanzas municipales–.

b. En cambio, la *reserva de ley relativa* supone que la ley formal no regula exhaustivamente la materia respectiva, sino que se limita a lo esencial, y para el resto se remite a la normativa infralegal, a la que ordena o habilita para colaborar en la regulación.

Así, en términos generales, esta Sala ha considerado que debe admitirse la colaboración de las fuentes infralegales en las tareas reguladoras de detalle o de ejecución de la ley, pero de manera subordinada y como mero complemento de aquella. Es decir, la ley debe fijar el marco de los derechos y obligaciones de las personas; por tanto, la remisión a las demás fuentes normativas debe servir únicamente para conocer el modo en que pueden ejercitarse los derechos y cumplirse las obligaciones.

2. A. En relación con la reserva de ley y la potestad reglamentaria de la Administración, vale afirmar que dicha potestad demanda un desarrollo legislativo –ley en sentido formal– básico, aunque completo, lo que la jurisprudencia colombiana denomina como una “materialidad legislativa”, necesaria para que el ente al que corresponde la potestad reglamentaria pueda cumplir su función de complementar ciertos aspectos de la ley.

Sin perjuicio de lo anterior, el legislador no se encuentra forzosamente obligado al desarrollo exhaustivo de todos los ámbito reservados a la ley –reserva relativa–, sino que, en la mayoría de los casos, es suficiente con la demarcación del ámbito o tema reservado para, posteriormente, adjudicarle al reglamento la tarea de concretizarlo. En ese orden de ideas, a menudo, la naturaleza de la materia es inclusiva en la ley en cuanto a la posibilidad de remisiones al reglamento, de manera que este último se circunscriba a un desarrollo complementario de aquellos ámbitos que ya han sido cierta y claramente establecido en la legislación secundaria; de modo que el nivel de requerimiento de una reserva legal varía de acuerdo con la materia y forma en la que una Constitución determine su desarrollo, pues ello da lugar a la comprensión de cómo debe articularse el sistema de fuentes y a la correcta distribución en cuanto a regulación de ámbitos entre la ley y el reglamento

B. Ahora bien, en materia tributaria se observa que el constituyente ha establecido –art. 131 ord. 6° Cn.– una reserva de ley en cuya virtud el Legislativo tiene la potestad de establecer impuestos, tasas y contribuciones de alcance nacional, y, en ese orden de ideas, se entiende que tal establecimiento queda circunscrito a la ley en sentido formal, vedando al reglamento esta posibilidad.

Así, y acorde con la reserva establecida, es posible interpretar y aseverar con certeza plena que los elementos esenciales de los tributos de alcance nacional –aun cuando estos no se han detallado de manera expresa en la Constitución– cuya creación corresponde al órgano representativo del pueblo –en atención a los principios de representatividad, pluralismo y autoimposición–, deben ser regulados por la Asamblea Legislativa; entendiendo por elementos esenciales del tributo el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base imponible y el *quantum*.

En los mismos términos, este Tribunal ha reiterado lo señalado, verbigracia en las Incs. 43-2006 y 81-2007, que la reserva de ley en materia tributaria –con los matices vistos– es relativa, correspondiéndole a la Asamblea Legislativa el *establecimiento del tributo*, es decir, su creación *ex novo* y la *determinación de sus elementos esenciales o configuradores*, pero otros órganos estatales y entes públicos con potestades normativas reconocidas por la Constitución pueden colaborar en las tareas reguladoras de detalle o de ejecución.

Por *elementos esenciales o configuradores del tributo*, la jurisprudencia de esta Sala entiende –como cita, en los antecedentes arriba apuntados–: los elementos subjetivo, material y cuantitativo de su hecho imponible, y los plazos de caducidad o de prescripción. También la reserva de ley abarca las exenciones. Ello se justifica, primero, por la finalidad de garantizar el principio democrático en el reparto de la carga tributaria; y segundo, porque al establecerse una exención, al mismo tiempo se define el hecho generador, específicamente, en cuanto al alcance que la prestación tributaria tiene en determinados supuestos.

Entonces, lo que está constitucionalmente prohibido es la “*habilitación en blanco*” –sin límite ni criterio alguno– por parte de la ley formal a otras fuentes de derecho, para la regulación de los elementos esenciales del tributo, así como el establecimiento *ex novo* de dichos elementos a través de fuentes diferentes a la ley formal.

De manera que este Tribunal afirma que, en materia de impuestos, la Asamblea Legislativa tiene la obligación de regular todos sus elementos esenciales y configuradores y, por lo mismo, debe señalar el sujeto activo, es decir, la entidad estatal con derecho para exigir el pago del tributo, el sujeto pasivo u obligado tributario, el hecho generador o situación de hecho a la cual la ley atribuye la capacidad de propiciar la obligación tributaria, así como la base imponible y el *quantum* o tarifa; todos ellos, elementos que precisan o determinan la cuantía misma del gravamen.

C. Además, esta Sala debe precisar que la definición de estos elementos se encuentra forzosamente sujeta al rigor del principio de legalidad que exige que la misma se realice de manera clara e inequívoca.

El principio de legalidad tributaria exige al Legislativo claridad y taxatividad en la configuración de los elementos esenciales de los tributos. Además, el art. 231 inc. 1° Cn. dice que “[n]o pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público”. En razón de este mandato, la Administración y los Municipios sólo pueden exigir a los ciudadanos el pago de aquellos tributos que hayan sido previamente definidos en una ley (en sentido material) –Inc. 35-2009–.

En el más amplio de sus sentidos, el principio de legalidad tributaria implica que sólo la ley –entendida en sentido material– se encuentra autorizada por la Constitución –art. 231 inc. 1°– para imponer limitaciones, restricciones o gravámenes a los ciudadanos –*nullum tributum sine lege*, es decir que no existe tributo si no se encuentra establecido en la ley–.

Ahora bien, de acuerdo con el contenido de la Constitución y la jurisprudencia de este Tribunal, el principio de legalidad se concreta en la imposición de certeza o de predeterminación

normativa de los elementos del tributo –*lex certa*, entiéndase ley cierta o precisa en su language–, en virtud de lo cual, se exige al legislador que, al crear un tributo, y en atención al principio *nullum tributum sine lege*, defina los elementos del tributo de manera suficiente, sin que tales definiciones den lugar a una carencia de seguridad jurídica, poca claridad o falta de certidumbre; sin embargo, este Tribunal reitera que, al aplicar el principio a los casos específicos, no toda remisión al reglamento de las normas que crean un tributo deriva en su inconstitucionalidad y, por otra parte, dentro del marco Constitucional, en la actualidad, son válidas algunas remisiones al reglamento.

Pero reiteramos, la ausencia de una definición clara e inequívoca de los elementos esenciales de un impuesto y su remisión al reglamento, vulnera el principio de reserva de ley y su concreción en el principio de legalidad tributaria y, en estos casos, la Administración no posee la competencia para solucionar esos vacíos que la ley deja, puesto que la regulación de estos elementos que la Constitución ha procurado para la ley implica la invasión de una competencia conferida exclusivamente a la Asamblea Legislativa, en la medida en que estaría facultando a la Administración para la creación misma del impuesto.

3. En este apartado nos referiremos brevemente y de un modo muy general a los principios del Derecho Tributario para, posteriormente, hablar de la capacidad económica concretamente, por ser este un principio concerniente a otro de los elementos esenciales del tributo impugnado; es decir, el hecho generador, en tanto que dicho principio debe encontrarse con una mayor intensidad en los impuestos.

A. Al respecto, tal como se explicó en la citada Inc. 35-2009, el Derecho Tributario se regula en los escalones superiores del ordenamiento jurídico de un Estado, porque pone en juego derechos fundamentales como el de propiedad (art. 103 Cn.) y, además, está ligado con aspectos vitales como el financiamiento de los gastos públicos. La Constitución salvadoreña, a lo largo de su articulado, contiene distintos preceptos de contenido tributario.

Así, se señaló la pertinencia de analizar los principios del Derecho Tributario que la doctrina formula, que también, bajo la perspectiva del Derecho Constitucional, se conciben como límites (formales y materiales) al poder tributario del Estado.

Comenzando por los principios de naturaleza formal o los límites formales al poder tributario, se aludió a la reserva de ley en materia tributaria y al principio de legalidad tributaria en los siguientes términos:

a. Los tributos, por su relación directa con el derecho de propiedad, son una materia reservada a la ley formal. Actualmente, la reserva de ley tributaria pretende reducir el ámbito de discrecionalidad del Órgano Ejecutivo en el establecimiento de los tributos y 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 aquéllas a las que sus legítimos representantes han prestado su consentimiento (dimensión colectiva).

En definitiva, la figura comentada tiene por objeto que el reparto de la carga tributaria dependa exclusivamente del órgano estatal que, por los principios que rigen su actividad, asegura de

mejor manera la conciliación de intereses contrapuestos en dicho reparto. En el Derecho salvadoreño la reserva de ley tributaria tiene reconocimiento expreso en el art. 131 ord. 6° Cn. Este precepto se integra sistemáticamente con el art. 204 ord. 1° Cn., que habilita a los municipios a establecer tasas y contribuciones especiales. Se concluye, por tanto, que la reserva sólo afecta a los impuestos y a las tasas y contribuciones especiales de alcance nacional.

b. Por su parte, el principio de legalidad tributaria le exige al legislador claridad y taxatividad en la configuración de los elementos esenciales de los tributos. Además, el art. 231 inc. 1° Cn. dice que “[n]o pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público”. En razón de este mandato, la Administración y los Municipios sólo pueden exigir a los ciudadanos el pago de aquellos tributos que hayan sido previamente definidos en una ley (en sentido material).

B. En cuanto a los límites materiales del Derecho Tributario –siempre en la línea jurisprudencial señalada por la Inc. 35-2009– se expuso lo siguiente:

a. El enunciado normativo de ineludible –y casi exclusiva– referencia, en el caso salvadoreño, es el art. 131 ord. 6° Cn.

En ese orden de ideas se dijo que, cuando algún sector de la doctrina tributaria se ocupa de los principios del Derecho Tributario, además de los mandatos concretos –como puede ser la prohibición de confiscación–, también alude globalmente a la “justicia” o “equidad” de los tributos. Pero así como la justicia en general (art. 1 inc. 1° Cn.), según la jurisprudencia de esta Sala, se alcanza cuando se respetan tanto la libertad (art. 2 inc. 1° Cn.) como la igualdad (art. 3 inc. 1° Cn.), de la misma forma la equidad tributaria se consigue a través del respeto a otros principios que le dan un contenido concreto. De esta manera, no tiene sentido afirmar o negar la equidad del sistema tributario en abstracto, ni es posible enjuiciarlo en esos términos, si no es verificando que todo el sistema, o bien un tributo específico, dan cumplimiento a los mandatos concretos que la Constitución establece en materia impositiva.

Pues bien, dado que el constituyente no formuló los principios del Derecho Tributario expresamente, esta Sala, a través de su jurisprudencia, ha ido desentrañando el contenido esencial de la equidad tributaria en nuestro régimen constitucional.

b. Así, este Tribunal ha considerado que la equidad del sistema tributario o de un tributo, a que alude el art. 131 ord. 6° Cn., puede predicarse por la presencia de uno o varios de los siguientes principios: capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscación.

i. Capacidad económica. Según este principio, las personas deben contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado en proporción a la aptitud económico-social que tengan para ello. La capacidad económica se mide por índices (patrimonio, renta) o por indicios (consumo, tráfico de bienes). En la concreción normativa del principio en comento opera el “principio de normalidad”; así, cuando el legislador configura una determinada situación como hecho imponible, atiende a un supuesto que normalmente es indicativo de capacidad económica. Se trata de un principio que limita a los poderes públicos en el ejercicio de su actividad financiera, pero que, además, condiciona y modula el deber de contribuir de los ciudadanos. En ese sentido, puede afirmarse que el principio aludido actúa como presupuesto y límite para la tributación.

En todo caso –se explicó–, la capacidad económica es una exigencia del ordenamiento tributario globalmente considerado. Por ello, es una cualidad que no se demanda de cada tipo de

tributo en particular, ya que éstos tienen naturalezas sustancialmente diferentes. Por último, en ningún caso un tributo o el conjunto de tributos que recaigan sobre un contribuyente deben afectar su “mínimo vital”, esto es, la cantidad destinada a la satisfacción de las necesidades básicas de su titular.

ii. Igualdad. Se trata de un principio que debe regir las actuaciones de los poderes públicos y las relaciones entre los particulares (art. 3 inc. 1º Cn.), que, además, puede ser invocado como derecho fundamental; tiene una dimensión formal (igualdad ante la ley) y una dimensión material (igualdad en la configuración de la ley). Ahora bien, así como en el Derecho Procesal la igualdad cobra especial relevancia, donde recibe el nombre de “igualdad de armas”, en el Derecho Tributario también es uno de los pilares sobre los que se construye todo el régimen, y en ese sentido, aunque estemos ante un principio general del Derecho Constitucional –y que, por ello, debe inspirar todo el ordenamiento jurídico–, se justifica considerarlo como principio autónomo del Derecho Tributario.

iii. Progresividad. Recapitulando, se ha dicho, en primer lugar, que la imposición que cada uno sufre *debe ser proporcional a la capacidad económica respectiva*. En segundo lugar, que a igual riqueza debe seguir igual gravamen. Ahora bien, si se admite que la igualdad reconocida en el art. 3 inc. 1º Cn. tiene una dimensión material, la ley debe introducir “correctivos” para que la igualdad trascienda del plano legal al plano fáctico. En otras palabras, la proporcionalidad entre capacidad económica y tributo, así como el mandato de equiparación, pueden resultar insuficientes desde el punto de vista de la equidad. Con el objetivo de verdaderamente alcanzar esta equidad, aparece un tercer principio: el de progresividad. Según éste, la alícuota o porcentaje de la contribución se va elevando a medida que aumenta el capital imponible. Podemos afirmar, entonces, que un tributo es equitativo cuando combina adecuadamente la capacidad económica, igualdad y progresividad.

iv. No confiscación. La prohibición de confiscación originalmente constituye una norma que podría deducirse del derecho de propiedad (art. 103 inc. 1º Cn.). Sin embargo, el constituyente estatuyó dicha regla expresamente en el art. 106 inc. 5º Cn. En el caso nuestro, la prohibición de confiscación no aparece expresamente asociada a la equidad tributaria. Y es que –como alguna doctrina señala– cuando un tributo tiene efectos confiscatorios viola el principio de capacidad económica o el derecho de propiedad –a cuyo respeto está orientado el primero–. No hay necesidad de acudir a la prohibición de confiscación. Sea como sea, esta aparente inutilidad del principio comentado se supera entendiendo que la no confiscación constituye un genuino límite –que si no se prescribe no tendría porqué sobreentenderse– a la tributación.

C. Al hablar específicamente de la capacidad económica es preciso indicar que actúa de manera distinta en los impuestos y en las contribuciones especiales, por ello, en esta sentencia haremos referencia solo a estas dos especies tributarias por ser la que interesan a este proceso. Asimismo, es necesario recordar la diferencia entre aquéllos y éstas, desde el punto de vista de su hecho generador o hecho imponible. Mientras el hecho generador en el impuesto –con especial intensidad– es una situación que revela capacidad económica, referida exclusivamente al obligado y sin relación alguna con la actividad del Estado, el hecho imponible de las contribuciones especiales es una situación que necesariamente se relaciona con la realización de una actividad focalizada del Estado.

Partiendo de lo anterior, se estableció la regla general de que sólo en el caso de los impuestos la consideración de la capacidad económica se presenta como una exigencia constitucional ineludible, en atención a la naturaleza de su hecho generador. En cambio, tratándose de contribuciones especiales, 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.

En esa línea, la capacidad contributiva debe entenderse como la cantidad de dinero que puede sufragar el sujeto en el pago de sus obligaciones tributarias. Un primer momento en la búsqueda de la aptitud contributiva se sitúa con la construcción del hecho que da origen a la obligación tributaria, respaldado en hechos que constituyen una suerte de muestra general de riqueza, independientemente de los caracteres de los contribuyentes; estos son llamados –como ya se ha dicho–, hecho generador del tributo.

a. Desde el punto de vista del hecho generador, la capacidad económica de una persona no se manifiesta en un hecho único, sino en varios, que son otros tantos índices de aquélla. Así, hay asentimiento doctrinario en considerar como índices de capacidad económica la renta global, el patrimonio neto, los incrementos patrimoniales y los incrementos de valor del patrimonio; asimismo, son considerados indicios los gastos, el consumo, los salarios pagados, transacciones, etc.

Dicho lo anterior, es posible afirmar que el hecho generador del tributo establecido por el Estado –para el caso, el de un impuesto–, debe reflejar una real manifestación de capacidad contributiva del obligado tributario; es decir, debe expresar una potencialidad verdadera de aportar a los gastos públicos.

Ahora bien, dado que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es tasa o tarifa del impuesto.

En las relaciones jurídico-tributarias el hecho generador pone de manifiesto la existencia de una capacidad económica en los sujetos, pero para que el impuesto pueda ser aplicado y percibido por el Estado, el hecho debe valorarse o cuantificarse de alguna manera, normalmente en unidades monetarias.

Así lo ha confirmado este Tribunal en la sentencia de 15-II-2013, Amp. 549-2010, al manifestar que en el caso de los impuestos, el hecho generador lo constituye una situación que revela capacidad económica, referida exclusivamente al obligado y sin relación alguna con la actividad del Estado.

En ese sentido, se indicó en las sentencias de fechas 22-IX-2010 y 2-II-2011, pronunciadas en los amparos 455-2007 y 1005-2008, respectivamente, que el Legislativo sólo puede elegir como hechos que generen la obligación de tributar aquellos que, directa o indirectamente, revelen cierta capacidad económica y, *de manera congruente, la base o elemento para establecer la intensidad del gravamen también debe reflejar dicha capacidad*. En otras palabras, corresponde al legislador configurar *el hecho generador y la base imponible*

tomando en cuenta situaciones, aspectos o parámetros que revelen capacidad económica para soportar la carga tributaria.

b. Ampliando lo dicho, debe señalarse que la base imponible responde a la necesidad mencionada, es decir, la de servir como medida para cuantificar el hecho imponible con el objeto de aplicar sobre ese importe un porcentaje o graduación progresiva, cuya aplicación, resultará en el monto a cobrar en concepto de impuesto; se trata de la adopción de parámetros que sirven para valorar cuantitativamente los hechos que una vez realizados dan origen a la obligación tributaria.

La base imponible es la dimensión concreta que se utiliza en cada impuesto para medir la capacidad económica del sujeto, respecto de la cual se determina la contribución a su cargo.

En este punto es pertinente acotar que en los impuestos estas unidades de medida se aplican –por regla general– directamente sobre el objeto material –aspecto objetivo del hecho imponible–; lo anterior, sin perjuicio de que el Legislativo tenga la posibilidad de seleccionar la base entre los diferentes elementos cuantificadores; ello sucede cuando la base de medición no se aplica de manera directa sobre el objeto del hecho imponible.

La base imponible puede expresarse en diferentes unidades de medición (renta, precios de adquisición, valor de mercado, contraprestación, etc.) o también en otro tipo de unidad de peso, volumen, longitud, potencia, cantidad de empleados, cantidad de bienes muebles o inmuebles, etc., así se distinguen las bases monetarias y las no monetarias.

En ese orden de ideas, la doctrina señala que para determinar precisamente el contenido de cada tributo es necesario aplicar a la base imponible, determinada según los criterios indicados en la ley, un tipo impositivo, esto es, un criterio aritmético de cálculo para la fijación del *quantum* debido. Dicha operación da como resultado la liquidación del impuesto que no se reduce a la misma, pues, también, supone una serie de juicios que tienen como efecto, la formulación de una compleja operación lógica que sirve para solucionar cuestiones que afectan la aplicación del derecho.

Atendiendo a lo anterior, es posible afirmar que tanto el hecho generador como la base imponible de un impuesto se encuentran directamente relacionados de modo que esta última es, precisamente, la medida de la capacidad económica que debe reflejar el hecho generador. Es decir que, si el hecho generador del impuesto debe, necesariamente ser un índice de capacidad contributiva, la base imponible lo define o mide con más exactitud, generando una mayor certeza en cuanto a las posibilidades reales del sujeto pasivo del impuesto de sufragar la obligación tributaria.

D. Ahora bien, lo expuesto hasta este punto se traduce en una obligación del Legislativo, en cuanto a la certeza o claridad que deben poseer las normas que regulan las obligaciones tributarias; con relación a esta exigencia, se destaca la importancia de garantizar el estricto cumplimiento del emisor de la ley, en cuanto a la determinación de gravámenes sobre la *propiedad* de las personas, vedando la posibilidad de cualquier margen de arbitrio o de discrecionalidad en la aplicación de las cargas tributarias, de manera que se garantice con ello,

además de la sumisión al principio de capacidad económica, el respeto a la seguridad del ciudadano en cuanto a la certeza de todos los elementos de aquellas obligaciones impuestas por el Estado que afectan el patrimonio.

De manera que, si la ley no define con claridad los elementos configuradores de la obligación tributaria o, en su defecto, remite a una norma de rango inferior la regulación o establecimiento de aquello que le está reservado –para el caso de los impuestos sobre los que existe reserva para el Legislativo–, además de una posible vulneración a la reserva de ley, podría representar un desconocimiento de la jurisprudencia constitucional en materia tributaria. Para el caso, como ya se dijo, en cuanto a los impuestos es necesario que su hecho generador se constituya por índices o indicios de capacidad económica, cuya medición o dimensión se efectúa a través de la base imponible, misma que debe encontrarse establecida en su totalidad y de una forma clara en la ley.

V. Expuestas las consideraciones doctrinarias y jurisprudenciales pertinentes, corresponde ahora su aplicación al caso concreto:

1. En relación con los vicios formales alegados en la pretensión, la demandante manifestó, en síntesis, que el art. 19 LEFONAT deslegaliza la base imponible del tributo, remitiendo su configuración al reglamento, pues no establece parámetros claros para delimitar la actuación del Ejecutivo, vulnerando con ello el principio de reserva de ley en materia tributaria – art. 131 ord. 6° Cn.–.

A. En ese orden de ideas, tomando en cuenta lo que establece la disposición impugnada en cuanto a los parámetros que sirven de base para el cálculo del importe del impuesto se tiene que la base imponible de la contribución especial para los vehículos –nacionales o que ingresan al país con placas extranjeras–, será determinada en el Reglamento, tomando en consideración *las estadísticas que sobre la siniestralidad del país le proporcionen las instituciones correspondientes o que el mismo Fondo oportunamente lleve*, así como la *clase de vehículo, año, capacidad, tipo de servicio que presta, si fuese este el caso, cilindraje y demás características* que sobre los vehículos automotores deberá proporcionarle el Viceministerio de Transporte.

Asimismo, la disposición impugnada establece que, en todo caso, la base imponible de la contribución especial anual a cubrir *no deberá ser inferior a treinta y cinco dólares, ni superior a los doscientos cincuenta dólares*.

B. De acuerdo con su contenido, de la disposición impugnada pueden extraerse tres normas –tomando en cuenta que la jurisprudencia ha entendido como disposición el enunciado lingüístico y como norma, el contenido que se extrae de dicho enunciado–:

a. La primera, referido a la remisión al reglamento para que sea esta la regulación que determine la base imponible.

b. La segunda, que establece cuáles son los elementos o datos a tomar en cuenta para dicha determinación.

c. Finalmente, una tercera consistente en un límite mínimo y uno máximo para el *quantum* del impuesto.

C. En ese orden de ideas, la primera norma –remisión al reglamento de la determinación de la base imponible– constituye una regla que *per se*, no resulta inconstitucional, pues se halla en dependencia del establecimiento de parámetros y límites que el Legislador debe determinar en la ley como margen para que el reglamento pueda colaborar únicamente en aspectos periféricos que no constituyan elementos esenciales o configuradores del impuesto.

D. La segunda norma que se extrae de la disposición impugnada establece que la base imponible –que se determinará en el reglamento– deberá tomar en consideración *las estadísticas que sobre la siniestralidad del país le proporcionen las instituciones correspondientes o que el mismo Fondo oportunamente lleve, así como la clase de vehículo, año, capacidad, tipo de servicio que presta, si fuese este el caso, cilindraje y demás características que sobre los vehículos automotores deberá proporcionarle el Viceministerio de Transporte.*

a. Tomando en cuenta que este Tribunal ha indicado a lo largo de la presente que la base imponible –para el caso la del impuesto impugnado–, debe establecerse en la ley, de tal manera que el reglamento únicamente colabore en aspectos periféricos –regulación en la ley de límites claros, ciertos, precisos, que no den lugar a confusión y al exceso o abuso de funciones y competencias atribuidas a la autoridad administrativa en materia reglamentaria–, no es difícil advertir que las estadísticas que sobre la siniestralidad del país en el ámbito de accidentes de tránsito y sujetos lesionados o muertos a causa de ellos elaboran las autoridades correspondientes, no constituyen un límite o parámetro a efecto de que el Ejecutivo determine la base imponible del impuesto sin que se requiera de la inclusión o establecimiento en el reglamento de los elementos esenciales o configuradores de la misma.

Para ilustrar lo anterior, es preciso señalar lo siguiente: la disposición impugnada establece que la base imponible del tributo anual a cubrir no deberá ser inferior a treinta y cinco dólares, ni superior a los doscientos cincuenta dólares; tomando en cuenta el margen establecido para la cuantificación final del impuesto, no es posible considerar que la siniestralidad –entendida como siniestralidad vial– que constituye la frecuencia o índice de siniestros en materia de accidentes de tránsito y sus consecuencias constituya un parámetro o límite que posea la suficiente certeza y claridad para que el emisor del reglamento tome de este dato, los elementos necesarios a efecto de graduar la base imponible entre treinta y cinco y doscientos cincuenta dólares.

Además, en relación con lo anterior y como se ha señalado en los párrafos precedentes, la base imponible –en el caso de los impuestos– debe también, en su configuración, reflejar –a través de índices o indicios– la capacidad económica del contribuyente; lo anterior, en todo caso, no se refiere a aspectos formales del tributo; sin embargo, el legislador al intentar configurarlo como una contribución especial y no como lo que realmente es –un impuesto–, estipula para determinar la base imponible “la siniestralidad” [estadísticas sobre accidentes de tránsito y sus consecuencias], elemento que, bajo ninguna circunstancia es susceptible de ser considerado un índice o indicio de capacidad económica.

b. En el mismo orden de ideas, la citada norma estipula que también se deben tomar en cuenta para la determinación de la base imponible, la clase de vehículo, año, capacidad, tipo de servicio que presta, si fuese este el caso, cilindraje y demás características que sobre los vehículos automotores.

A simple vista, pudiera considerarse que dichos elementos aportan una mayor certeza o posibilidad de determinar la base imponible teniendo en cuenta aspectos que objetivamente pueden llegar a considerarse una especie de indicio de la capacidad económica de un sujeto: el tipo de vehículo que maneja, el año del vehículo, la capacidad, la clase de servicio prestado por el mismo, etc., en el entendido que tales datos brindan alguna información, como por ejemplo, que si el vehículo es más caro, más nuevo, con mayor capacidad, sirve para una finalidad comercial, el sujeto obligado a tributar tiene más posibilidades económicas de colaborar con los gastos del Estado.

No obstante lo anterior, al llevar a cabo un análisis minucioso de dichos elementos –clase de vehículo, año, capacidad, tipo de servicio que presta, cilindraje y *demás características*–, y dado que el margen para cuantificar el impuesto –entre treinta y cinco y doscientos cincuenta dólares– es tan amplio, se cae en la cuenta de que los mismos son genéricos, imprecisos, indeterminados; es decir, que no fijan la posibilidad de que el emisor del reglamento determine, con base en criterios objetivos, parámetros o límites bien definidos, la base imponible.

Para ilustrar lo anterior, basta con señalar que el art. 22 del Reglamento de la Ley Especial para la Constitución del Fondo para la Atención de Víctimas de Accidentes de Tránsito (en adelante RLEFONAT) establece textualmente lo siguiente: “En cumplimiento a lo dispuesto en el Art. 19 de la Ley y *de acuerdo a las estadísticas sobre los accidentes de tránsito que se llevan en el país y particularmente de los vehículos causantes de éstos*, el monto de la contribución especial que deberá cancelar cada propietario, poseedor o tenedor legítimo de un vehículo automotor, inscrito en el Registro Público de Vehículos Automotores, será el siguiente:

N°	CLASE DE VEHICULO	TIPO DE SERVICIO	MONTO DE LA CONTRIBUCIÓN
1	ALQUILER		\$65.00
2	AMBULANCIA		\$35.00
3	AUTOMÓVIL		\$35.00
4	CABEZAL		\$65.00
5	CAMIÓN LIVIANO		\$100.00
6	CAMIÓN PESADO		\$110.00
7	AUTOBÚS		\$150.00
8	CUADRIMOTO		\$55.00
9	MICROBUS	TRANSPORTE PÚBLICO	\$125.00
		PARTICULAR	\$100.00
10	MOTOCICLETA		\$45.00
11	PANEL		\$55.00
12	PICK UP		\$60
13	REPARADOR		\$45
14	TRICIMOTO		\$55.00
15	VENDEDOR		\$60.00 (...). (Cursivas suplidas).

E. En tal sentido, del contenido de la disposición impugnada y del precepto reglamentario que la desarrolla, este Tribunal advierte lo siguiente:

a. Que la siniestralidad no representa un índice o indicio con base en el cual pueda evidenciarse la capacidad económica de un sujeto y aún cuando este no es un aspecto referido a un vicio formal de la disposición impugnada, es el único elemento que el RLEFONAT –cuerpo legal llamado a la determinación de la base imponible de acuerdo con la LEFONAT– toma en cuenta para cuantificar el tributo.

b. Sin perjuicio de lo anterior, datos tales como la clase de vehículo, el año, la capacidad, el cilindraje, etc., no constituyen *per se* y sin más elementos que añadan precisión o determinación, parámetros o límites para determinar con claridad la base imponible en el reglamento.

En consecuencia y dado lo expuesto en los párrafos precedentes este Tribunal considera que existe una deslegalización de la base imponible del impuesto instituido en la Ley Especial para la Constitución del Fondo para la Atención de Víctimas de Accidentes de Tránsito, y por lo tanto, el art. 19 LEFONAT debe ser declarado inconstitucional, pues remite al reglamento el establecimiento de la base imponible sin determinar para ello límites claros y precisos, como lo exige el principio de reserva de ley.

2. En directa vinculación con lo expresado hasta este punto sobre la base imponible nos referiremos a los hechos generadores del impuesto que son, de acuerdo con el art. 15 LEFONAT la propiedad, la posesión, la tenencia de un vehículo automotor y el ingreso al país con uno que posea placas extranjeras; se analizará a continuación la constitucionalidad de cada uno de ellos por separado a efecto de dilucidar con mayor claridad los posibles vicios constitucionales en los que incurrir.

A. En relación con la propiedad se tiene que, efectivamente, constituye un indicio de capacidad económica, ello porque el ingreso de cualquier bien mueble al patrimonio de una persona –natural o jurídica– a título de propietario del mismo –para el caso un vehículo automotor– es un hecho que, en alguna medida puede reflejar mayor poder adquisitivo, bienestar económico o incremento del acervo patrimonial y, por lo tanto, *suponer* la posibilidad de contribuir en menor o mayor medida con el Estado.

No obstante lo anterior, como se ha señalado en los apartados anteriores, el hecho generador de un impuesto *per se*, aun cuando sea un posible indicador, no puede considerarse de manera aislada para medir la capacidad económica del sujeto pasivo; sino que debe integrarse con la base imponible para que, a través de una operación numérica pueda dar como resultado una aproximación más confiable de dicha capacidad; de manera que para que el dato no sea un simple *supuesto o indicio*, es necesario que el legislador establezca en la ley la mayor cantidad de elementos que otorguen certeza para que el cálculo de la capacidad económica sea, en la medida de lo posible mucho más cercano a la realidad.

Así, para el caso, la propiedad de un vehículo automotor –que como ya se dijo es un *indicio* de capacidad económica–, puede no ser suficiente para dar como resultado la aproximación más confiable a la capacidad económica de la persona.

Lo anterior no implica que el Legislativo deba ser casuístico y tomar en cuenta el cien por ciento de las posibilidades existentes pues ello implicaría caer en un absurdo que, además está decirlo, es imposible de agruparse en una ley; sin embargo, el Legislativo sí se encuentra en la obligación de establecer en los preceptos en los que regula un impuesto, parámetros claros y lo más objetivos posibles para que el aplicador de la ley pueda medir de la manera más confiable y cercana a la realidad la capacidad económica de los sujetos pasivos del impuesto.

Por lo tanto, la propiedad sin más elementos que la acompañen –una base imponible adecuadamente configurada en la ley–, constituye un hecho generador deficiente para el impuesto impugnado.

B. En cuanto a la posesión y tenencia de un vehículo, como ya se ha indicado en esta sentencia, se trata de situaciones en las que puede existir un ánimo de ser propietario –posesión– o simplemente tener el bien sin la aspiración de apropiarse de el –mera tenencia–; sin embargo, desde ninguna perspectiva puede considerarse que tales hechos sean índices o indicios de capacidad económica, pues aun la posesión –en la que existe ánimo de ser dueño y señor del bien–, no es indicativa de que la persona tenga una posibilidad real y efectiva de adquirirlo a título de propietario, sino, simplemente, de la pretensión de serlo; aun más, en el caso de la mera tenencia, quien obtiene un bien a dicho título, reconoce la propiedad de otro sobre el objeto, pero en ningún momento es indicativa del ánimo de propiedad y tampoco constituye una transacción de carácter pecuniario o que el objeto entre en el acervo patrimonial de quien lo tiene.

En consecuencia, ni la posesión ni la mera tenencia son susceptibles de constituirse en hechos generadores del impuesto, por cuanto no revelan capacidad económica para el pago de un impuesto.

C. Finalmente, en relación con el ingreso al país con un vehículo con placas extranjeras, este Tribunal considera que le es aplicable lo expuesto en relación con la propiedad, la posesión y la mera tenencia, en tanto que el sujeto pasivo –en este caso– puede ser el propietario, un poseedor o un mero tenedor del vehículo, con la particularidad de que este proceda de otro país en el que la placa se encuentra registrada.

Así, ingresar en un país con un vehículo con placas extranjeras tampoco es un hecho susceptible de revelar capacidad económica, y aun en el caso de que el hecho generador fuera la propiedad de un vehículo con placas extranjeras, como ya se indico *supra*, la propiedad *per se* sin una base imponible conformada por datos o elementos claros, certeros y objetivos es insuficiente –sin más elementos– para revelar capacidad económica.

3. Estimada la procedencia de la inconstitucionalidad de los arts. 15 y 19 LEFONAT, corresponde ahora analizar la posibilidad de que los demás preceptos impugnados y el resto de

disposiciones que se encuentran en la referida ley, así como el RLEFONAT, adolecen de inconstitucionalidad por conexión.

A. En relación con la inconstitucionalidad por conexión, reiterada jurisprudencia de este Tribunal ha señalado que, cuando se entra a dictar sentencia definitiva en un proceso de inconstitucionalidad, esta Sala emite una declaración dentro de los límites de la impugnación. Sobre tal postulado se basa principalmente el principio de congruencia en un proceso de esta naturaleza, según el cual este Tribunal debe, por tanto, atenerse en su juicio al *thema decidendum* –problema planteado en los términos de la demanda– y al *petitum* –petición–, tal y como resultan del auto de admisión, y no puede decidir –sobre todo– *ultra petita* –más allá de lo pedido–.

Así, cuando una o más disposiciones objeto del proceso de inconstitucionalidad se encuentran en contradicción con la Constitución, esta Sala dicta una decisión definitiva de estimación, tras la cual dichas disposiciones no pueden aplicarse.

B. Sin embargo, un tipo particular de decisión estimativa es la que abarca una inconstitucionalidad “derivada” o “conexa”, según la cual este Tribunal, como excepción al principio de congruencia señalado, cuando llega a la declaración de inconstitucionalidad de una disposición, declara además cuáles son las otras *disposiciones* o *cuerpos normativos* cuya inconstitucionalidad se deriva como consecuencia de la decisión estimativa adoptada. Ello con la finalidad de no consentir que una disposición o cuerpo legal quede en vigor cuando otro, que constituye su necesario presupuesto o fundamento, se declara inconstitucional.

C. Admitida la posibilidad de emitir un pronunciamiento de “inconstitucionalidad por conexión”, hay que examinar si sus postulados pudiesen ser de aplicación en el presente caso.

En ese sentido, dado que dos de los puntos de la pretensión han discurrido sobre los elementos configuradores del tributo, al declarar la inconstitucionalidad del hecho generador y la base imponible que constituyen su fundamento esencial, cuya presencia en la ley es imprescindible para la existencia del mismo, los vicios constitucionales se extienden a los demás elementos del referido gravamen puesto que estos dependen de los primeros; es decir, las exenciones –art. 20 LEFONAT–.

Por otra parte, aun cuando la naturaleza del tributo impugnado –art. 16 LEFONAT– no constituye un elemento esencial o configurador del mismo, su subsistencia se encuentra en dependencia directa de la existencia del gravamen; si el impuesto ha sido expulsado del ordenamiento jurídico, no tienen razón de ser su naturaleza y, por lo tanto, la inconstitucionalidad de la que adolecen el hecho generador y la base imponible extiende sus efectos al art. 16 LEFONAT.

Además, en relación con el traslado de los fondos –art. 17 LEFONAT– y las prohibiciones derivadas del impago del tributo –art. 18 LEFONAT–, constituyen aspectos que se relacionan de forma directa e indisoluble con el impuesto, ya que el primero se refiere precisamente, al traslado de fondos derivados de la recaudación del impuesto y, el segundo, a las prohibiciones generadas por la falta de pago.

En consecuencia, la inconstitucionalidad del tributo establecido en la LEFONAT irradia sus efectos al resto de aspectos que se ejecutan a partir de los fondos obtenidos de la recaudación del impuesto.

Asimismo, la recolección del tributo –art. 25 LEFONAT–; y, la prohibición de expedición de documentos a la que se refiere el art. 29 LEFONAT a causa del impago del impuesto, son aspectos que poseen una vinculación absoluta con la existencia del mismo; de manera que, al no existir el gravamen, los primeros también pierden por completo su razón de ser y, por lo tanto, serán declarados inconstitucionales en la presente sentencia.

D. Asimismo, este Tribunal considera necesarios manifestar lo siguiente:

a. Que al revisar el resto de disposiciones que integran la LEFONAT, se advierte que, de acuerdo con el art. 14 LEFONAT, el FONAT se constituye de manera independiente del tributo que la misma ley establece, lo cual es observable a partir de contenido de la citada disposición, la cual, literalmente indica: “El patrimonio del FONAT estará constituido por: a) *Por el porcentaje de la contribución especial que conforme a los artículos 15 y 17, de esta Ley le corresponda*; b) Aportes extraordinarios que por cualquier concepto le otorgue el Estado; c) Herencias, legados y donaciones nacionales o extranjeras destinadas a la consecución de los objetivos del Fondo; d) Los bienes muebles, inmuebles y valores adquiridos a cualquier título al inicio de sus funciones o durante su operación; y e) Donaciones de organismos internacionales. Los recursos destinados a financiar los gastos administrativos del Fondo, no podrán superar el diez por ciento del total del porcentaje de ingresos corrientes que conforme a la presente Ley le corresponda administrar, los cuales deberán ser sometidos a la aprobación del Consejo Directivo”.

En tal sentido, si bien es cierto que el FONAT se constituye en un porcentaje de los fondos derivados de la recaudación del impuesto, no es este –de acuerdo con la Ley–, su única fuente de financiamiento y, por lo tanto, todas aquellas disposiciones referidas al Fondo, a los beneficios que surjan de este y cualquier otra que no se vincule con el impuesto no adolecen del vicio constitucional que se encuentra en este último. Por lo que el Estado podrá constituir dicho fondo de atención a víctimas de accidentes de tránsito siempre que responda a los principios tributarios consagrados en la Constitución y a los parámetros trazados por la jurisprudencia constitucional en materia tributaria.

b. Asimismo, el art. 14 letra a) LEFONAT que establece que una de las fuentes de financiamiento del FONAT son las cantidades obtenidas a partir de la recaudación del tributo establecido en la Ley, debe también ser declarado inconstitucional por su conexión y dependencia de la existencia del impuesto. Se reitera que lo anterior se refiere exclusivamente a la letra a) de la citada disposición.

E. En igual sentido, el Reglamento contiene a lo largo de su articulado treinta y siete disposiciones de las cuales, solo cuatro se refieren al impuesto impugnado –arts. 21, 22, 23 y 24 RLEFONAT–; los preceptos restantes regulan el objeto, ámbito de aplicación, la autoridad competente y definiciones –arts. 1, 2, 3, 4, 5 y 6 RLEFONAT–; la organización y la

administración del FONAT –arts. 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 y 20 RLEFONAT–; el reclamo de las prestaciones –arts. 25, 26, 27 y 28 RLEFONAT–; la cuantía de las indemnizaciones otorgadas como consecuencia de un accidente de tránsito y las inversiones para la sostenibilidad del FONAT –arts. 29 y 30 RLEFONAT–; y, finalmente, las disposiciones generales concernientes a denuncias, instituciones que colaboran con el FONAT, el manejo de información y la vigencia del Reglamento –arts. 32, 33, 34, 35, 36 y 37 RLEFONAT.

Con respecto a las disposiciones del Reglamento referidas al impuesto se tiene que:

a. El art. 21 RLEFONAT establece –al igual que el art. 15 LEFONAT– los hechos generadores del impuesto: propiedad, posesión y tenencia de un vehículo automotor y el ingreso al país con uno que posea placas extranjeras; por su parte el art. 22 RLEFONAT regula los montos de la “contribución especial” que la LEFONAT instituye; a continuación, el art. 23 RLEFONAT estipula la forma y lugar en los que la “contribución especial” debe pagarse cuando se trata de vehículos con placas extranjeras; y, finalmente, el art. 24 determina la sanción a la que se hace acreedor el sujeto que no pague la “contribución especial”.

b. Es evidente que una vez sea declarado inconstitucional el impuesto creado por la LEFONAT, los arts. 21, 22, 23 y 24 RLEFONAT carecen del soporte legal necesario para su subsistencia y, por lo tanto, deberán ser declarados inconstitucionales por su conexión y dependencia de los arts. 15 y 19 LEFONAT.

F. Dirimido lo anterior, y establecida la inconstitucionalidad del impuesto impugnado, resulta innecesario analizar si dicho tributo quebranta el principio de no confiscatoriedad porque las normas impugnadas establecen un tributo cuya finalidad coincide –según la demandante–, con la de otros impuestos previamente establecidos a efecto del fortalecimiento de la atención pre hospitalaria, los servicios de salud hospitalarios, la rehabilitación y la realización de análisis técnicos, económicos y científicos para mejorar la red vial del país.

VI. Con base en las razones expuestas, disposiciones constitucionales citadas y arts. 10 y 11 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, en nombre de la República de El Salvador, esta Sala

Falla:

1. Declárase inconstitucional, de un modo general y obligatorio el art. 15 de la Ley Especial para la Constitución del Fondo para la Atención de Víctimas de Accidentes de Tránsito, por vulnerar el principio de equidad tributaria en su concreción de capacidad económica –art. 131 ord. 6° Cn.–.

2. Declárase inconstitucional, de un modo general y obligatorio el art. 19 de la Ley Especial para la Constitución del Fondo para la Atención de Víctimas de Accidentes de Tránsito, por la supuesta vulneración al principio de reserva de ley en materia tributaria –art. 131 ord. 6° Cn.–.

3. Decláranse inconstitucionales por conexión, de un modo general y obligatorio, los arts. 14 letra a). 16, 17, 18, 20 y 25 de la Ley Especial para la Constitución del Fondo para la Atención de Víctimas de Accidentes de Tránsito.

4. *Decláranse inconstitucionales por conexión, de un modo general y obligatorio, los arts. 21, 22, 23 y 24 del Reglamento de la Ley Especial para la Constitución del Fondo para la Atención de Víctimas de Accidentes de Tránsito.*

Como consecuencia de estos pronunciamientos, el Estado no podrá exigir el pago del impuesto declarado inconstitucional en esta sentencia, desde el momento en que se adoptó la medida cautelar de suspensión de la vigencia de la ley por parte de esta Sala el día 15-VII-2013. Y siguiendo la jurisprudencia de esta Sala en materia tributaria, el pago del mencionado impuesto antes de la fecha en que se adoptó la medida cautelar no podrá reclamarse como devolución –resolución de explicación Inc. 21-2004–.

5. *Sobreséese el presente proceso en relación con la pretensión de inconstitucionalidad de los arts. 5 letra c), 21, 23 y 32 de la Ley Especial para la Constitución del Fondo para la Atención de Víctimas de Accidentes de Tránsito, por la supuesta vulneración a la seguridad jurídica –art. 2 Cn.–.*

6. *Sobreséese el presente proceso en relación con la pretensión de inconstitucionalidad de los arts. 15 y 16 de la Ley Especial para la Constitución del Fondo para la Atención de Víctimas de Accidentes de Tránsito, por la supuesta contradicción con el art. 106 ord. 5° Cn., en lo relativo al principio de no confiscación.*

7. *Notifíquese la presente decisión a todos los intervinientes en el presente proceso.*

8. *Publíquese esta sentencia en el Diario Oficial dentro de los quince días siguientes a esta fecha, para lo cual se enviará copia al Director de dicha oficina.*