



SECRETARÍA
SALA DE LO CONSTITUCIONAL
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
FAX 2281-0781

NOTIFICACIONES SALA DE LO CONSTITUCIONAL



A LOS ABOGADOS CARLOS ALBERTO MARTÍNEZ ZALDAÑA Y ESMERALDA MARLENY LEÓN DE COLORADO.

HAGO SABER: que en el proceso número 46-2012/60-2012 AC., iniciado a fin de que se declare la Inconstitucionalidad del art. 7 sección B n° 4 apartado f y n° 6 apartado h de la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la Ciudad de Cojutepeque, Cuscatlán y del art. 3 sección b n° 5 apartados w, x y z2 de la Ordenanza de Tasas Municipales del Municipio de Usulután, la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, con fecha 26 de junio de 2015, ha pronunciado la resolución que literalmente **DICE:**

Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. San Salvador, a las nueve horas con cuarenta minutos del día veintiséis de junio de dos mil quince.

Los presentes procesos constitucionales acumulados han sido promovidos por los abogados Carlos Alberto Martínez Zaldaña y Esmeralda Marleny León de Colorado, quienes solicitaron la declaratoria de inconstitucionalidad, por vicio de contenido, del: (i) *art. 7 sección B n° 4 apartado f) y n° 6 apartado h) de la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la Ciudad de Cojutepeque, Departamento de Cuscatlán* (emitida por Decreto Municipal n° 8, de 7-V-1997, publicado en el Diario Oficial n° 239, tomo 337, de 22-XII-1997; reformado por el Decreto Municipal n°5, de 13-VIII-1999, publicado en el Diario Oficial n° 159, tomo 334, de 30-VIII-1999 [“ORETSMCC”, en adelante]); y, del (ii) *art. 3 sección b) n° 5 apartados w), x) y z2) de la Ordenanza de Tasas Municipales del Municipio de Usulután* (emitida por Decreto Municipal n° 3, de 4-V-1992, publicado en el Diario Oficial n° 109, tomo 315, de 15-VI-1992 [en lo sucesivo “OTAMMU”]); porque consideran que contravienen el artículo 131 ord. 6°, y eventualmente el artículo 110 inc. 4°, ambos de la Constitución de la República (o “Cn.”).

Han intervenido en el proceso además de los referidos ciudadanos, las autoridades demandadas y el Fiscal General de la República.

El contenido exacto de las disposiciones municipales cuestionadas es el que sigue:

Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la Ciudad de Cojutepeque, Departamento de Cuscatlán.

“Art. 7. Se establecen las siguientes TASAS por servicios que la Municipalidad de Cojutepeque presta en esta ciudad, de la manera siguiente: [...]

B. SERVICIOS DE OFICINA [...]

N° 4. DERECHO POR USO DEL SUELO Y SUBSUELO [...].

f) Por contador o medidor de agua potable, cada uno al mes.....c. 10.00

[...]

N° 6. LICENCIAS [...].

h) Para romper Calle pavimentada de asfalto, adoquinado completo o mixto, fraguado, empedrado corriente o de tierra, con el objeto de hacer reparaciones o conexiones de agua, alcantarillados o para cualquier otra finalidad, cada metro cuadrado o fracciónc. 100”.

Ordenanza de Tasas Municipales del Municipio de Usulután.

“Art. 3. Las Cuotas o Tarifas que el contribuyente pagará por los servicios Municipales son los siguientes: [...]

b. Derechos por Servicios de Oficina y Uso de bienes Municipales [...].

N° 5. Licencias [...].

w) Para romper el pavimento de las calles, con el objeto de hacer reparaciones o conexiones de agua, alcantarillados o para cualquier otra finalidad, cada metro lineal.....c. 100.00

x) Para romper empedrados o compactaciones en las calle, con el objeto de hacer reparaciones o conexiones de agua, alcantarillados o para cualquier otra finalidad, cada metro lineal.....c. 50.00

[...].

z2) Para mantener medidores de agua potable destinados a servicios particulares en aceras y otros sitios públicos, cada uno, al mes.....c. 5.00”.

Analizados los argumentos, y considerando:

I. En términos generales, en ambos procesos constitucionales, los demandantes estructuraron *dos contrastes internormativos* de la siguiente manera:

I. A En la *primera confrontación normativa*, alegaron que los artículos objetados violan el principio de reserva de ley en materia tributaria –art. 131 ord. 6º Cn.–, pues consideran que el uso del suelo y subsuelo no constituye ninguna contraprestación respecto del pago de tasas por contadores o medidores de consumo de agua potable; es decir, para los pretensesores “no existe ningún servicio público que preste el municipio de Cojutepeque que le de [sic] nacimiento a este Tributo [sic], por lo que consecuentemente no se configura una tasa sino que deviene en impuesto”.

En esa línea, indicaron que los elementos característicos de las tasas son: (i) su existencia se justifica por la prestación de servicios determinados y conmensurables; (ii) el criterio de aplicación lo da la amortización del gasto originado; (iii) son formas de contribución especial; (iv) su monto es proporcional con el costo del servicio o de ventaja; y, (v) forman parte de la hacienda pública. Características que, según los demandantes, no fueron tomadas en cuenta en la creación de las tasas municipales impugnadas, con lo cual se ha transgredido el principio de reserva de ley tributaria contemplado en el parámetro de control, pues aunque tal precepto se integra con el art. 204 ord. 1º Cn., que habilita a los municipios para crear tasas y contribuciones especiales, no les faculta para la creación de impuestos. Citan en este punto lo resuelto en la sentencia de 31-VIII-2011, Amp. 493-2009.

Los argumentos anteriores –agregaron–, son igualmente aplicables a lo establecido en la ordenanza respecto de “romper calle pavimentada de asfalto, adoquinado completo o mixto, fraguado, empedrado corriente o de tierra con el objeto de hacer reparaciones o conexiones de agua, alcantarillado, pues como se ha manifestado anteriormente no persigue una contraprestación”. Con lo que, a su juicio, se conculca el principio de reserva de ley tributaria “y por ende el de propiedad y seguridad jurídica en consonancia, con las disposiciones constitucionales que se han citado”. Reseñan al respecto lo resuelto en sentencia de 26-VIII-2011, Amp. 584-2009.

B. En la *segunda confrontación normativa*, los actores argumentaron que las disposiciones impugnadas producen la “[o]bstaculización de un servicio de interés social” por la imposición de tasas indebidas.

De esta forma, señalaron que, los hechos imponibles de las tasas impugnadas “devienen producto de una actividad específicamente asignada a [la Administración Nacional de Acueductos y Alcantarillados –que en lo que sigue se denominará: ANDA–], atribuida por la Ley de la Administración Nacional de Acueductos y Alcantarillados (contenida en el Decreto nº 341, de 17-X-1971, publicado en el Diario Oficial nº 191, tomo nº 193, de 19-X-1961, que en lo sucesivo se abreviará “LANDA”), cuyo art. 2 establece que ANDA “tendrá por objeto proveer y ayudar a proveer a los habitantes de la República de acueductos y alcantarillados, mediante la planificación, financiación, ejecución, operación, mantenimiento, administración y explotación de las obras necesarias o convenientes”.

Destacaron que, un acueducto –según la citada ley– es el conjunto o sistema de fuentes de abastecimiento, obras, instalaciones y servicios, que tienen por objeto el proveimiento de agua potable, y comprende las fuentes de abastecimiento superficiales o subterráneas; las plantas de

tratamiento y de bombeo, los tanques de almacenamiento y de distribución, las obras, instalaciones y servicios citados y las servidumbres necesarias. En cuanto al alcantarillado, la ley precitada establece que es el conjunto o sistema de obras, instalaciones y servicios que tienen por objeto la evacuación y disposición final de las aguas residuales, y comprende: las alcantarillas sanitarias con sus pozos de visita; los colectores maestros y de descarga; las plantas de tratamiento; el suelo en el cual se encuentren ubicadas las obras, instalaciones y servicios arriba indicados; y las servidumbres necesarias.

Al fundamentar el segundo motivo de inconstitucionalidad alegado, precisaron que, lo anterior, se vincula con lo preceptuado por el art. 110 inc. 4º Cn., referido a la posibilidad de prestación de servicios públicos por parte del Estado –por sí o a través de instituciones autónomas–; de lo cual, según ellos, se colige que ANDA cumple un servicio público esencial de interés social: el proveimiento de agua potable a todos los habitantes de la República. Añaden que tal función tiene rango de derecho humano según diversos tratados internacionales, entre ellos, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (art. 11), pues el derecho a la alimentación adecuada implica también el derecho al agua.

Sin embargo –aseveraron–, al establecerse tasas indebidas, se obstaculiza gravemente la prestación del citado servicio esencial, dado que para cumplir dicha función, que ha sido encomendada por una ley formal y de acuerdo con la Constitución, es necesario ejecutar las acciones previstas como hechos generadores de las tasas impugnadas, es decir, romper calles para hacer reparaciones o conexiones de agua o de alcantarillado, o instalar medidores para registrar el consumo de agua y permitir su verificación en las respectivas facturas. Así, con las tasas en cuestión, al final se afecta al usuario del servicio, pues se obstaculiza y grava la prestación de este, y vuelve más oneroso su cumplimiento.

2. Por autos del 3-IV-2013, notificados por medio de los oficios n° 0957 y 0958, este Tribunal admitió las demandas en ambos procesos constitucionales, circunscribiendo el análisis a establecer: (i) si los tributos previstos en las disposiciones objetadas, aunque se denominen tasas, no cumplen con las características de estas, especialmente porque el hecho generador no es una contraprestación brindada por las comunas, de manera que materialmente constituyen impuestos, lo cual, a juicio de los pretensores, quebrantan el principio de equidad tributaria en su manifestación de reserva de ley –art. 131 ord. 6º Cn.–; y, (ii) si los objetos de enjuiciamiento constitucional conculcan el art. 110 inc. 4º Cn., en relación con la prestación de los servicios públicos por parte del Estado, en tanto que los tributos impugnados obstaculizan y vuelven más onerosa la prestación del servicio público esencial de abastecimiento de agua potable, asignado por ley a ANDA, pues tienen como hechos generadores actividades que son necesarias para la ejecución del citado servicio; en ese orden, se requirió a las autoridades emisoras de los objetos de control, el informe al que se refiere el art. 7 de la Ley de Procedimientos Constitucionales (“LPrCn”, en adelante).

A. En el proceso de inconstitucionalidad 46-2012, el Concejo Municipal de Cojutepeque –por medio de su apoderado, licenciado Juan Miguel Pineda Pérez–, justificó la constitucionalidad del art. 7 sección B n° 4 apartado f) y n° 6 apartado h) ORETSMCC,

afirmando que, “lo decretado [por el referido Concejo] es una tasa [...] en vista de que el art. 4 numeral 23 del Código Municipal, faculta la regulación del uso de parques, aceras, y otros sitios municipales...” (sic).

Aunado a lo anterior, agregó que “... la contraprestación es el uso de las aceras en donde se instalan los medidores de agua...” por parte de [ANDA], y “... el uso de las calles al romper estas para la instalación de las tuberías” (sic); por lo tanto, a su juicio, bajo lo prescrito en el art. 205 Cn., ninguna autoridad podrá eximir ni dispensar el pago de las tasas y contribuciones especiales.

Finalmente, el Concejo Municipal de Cojutepeque alegó que “... nunca ha obstaculizado los servicios que presta [ANDA], sino únicamente haciendo uso de las facultades que le concede la ley, decreta las tasas correspondientes, para cumplir con los fines que es el bienestar de la comunidad”.

B. Por otra parte, en el proceso de inconstitucionalidad 60-2012, el Concejo Municipal de Usulután –por medio de su apoderado, licenciado Douglas Geovanny Campos Vásquez– justificó la constitucionalidad del artículo impugnado de la siguiente manera:

Inicialmente, reseñó los conceptos de impuesto y tasa establecidos en los arts. 4 y 5 de la Ley General Tributaria Municipal (o “LGTM”) y, resaltó que “... en cuanto a las tasa[s] se desprende un elemento esencial que es la prestación de un servicio a cargo del Municipio, algo que no sucede en el caso de los impuestos”; de esta manera, aseveró que lo dispuesto en el art. 3 sección b) n° 5 apartados w), x) y z2) de la OTAMMU “... constituyen una verdadera tasa municipal”.

a. Al referirse en concreto al art. 3 sección b) n° 5 apartado w) de la OTAMMU, manifestó que, “... previo a extender una licencia de la naturaleza [descrita en el objeto de control en comentario], existe una dependencia municipal [...] ‘Departamento de Planificación y Desarrollo Urbano’...”; que procede de la siguiente manera: “... [al recibir] la solicitud [...] con indicación de la dirección donde se realizar[á] la ruptura de la calle para hacer la reparación o conexión de agua, [...] se realiza una inspección del lugar donde se realiza dicha obra, [luego se emite una] resolución de carácter administrativo mediante la cual se otorga la licencia...”; este procedimiento, según el Concejo Municipal de Usulután, se efectúa por “inspectores, ingenieros [y] técnicos”, por lo tanto, en su opinión, “se colige que existe una prestación de servicio a cargo de la Municipalidad de Usulután, por ende existe una contraprestación de servicio para los contribuyentes que lo soliciten, constituyendo una verdadera tasa municipal”.

b. Al justificar la constitucionalidad del art. 3 sección b) n° 5 apartado x) de la OTAMMU, el referido Concejo Municipal recalcó los argumentos expuestos en el apartado anterior y agregó que, “... es innegable el servicio administrativo realizado por parte de la administración municipal, atendiendo [a] ello[,] los preceptos municipales atacados de inconstitucionales [...] se adecuan a las características de tasa municipal, reconocido por nuestro ordenamiento jurídico, y no de impuestos” (sic).

c. Por último, la autoridad precitada se refirió al art. 3 sección b) n° 5 apartado z2) de la OTAMMU, e insistió que la misma “entraña en [si] misma una tasa municipal, enmarcado en la

prestación de servicio que se brinda al contribuyente, la cual no puede ser realizada por nadie más que el Municipio, mediante la licencia para mantener medidores de agua potable, lo cual constituye el uso del espacio público, y el uso del suelo y subsuelo en virtud de ello y atendiendo lo dispuesto en el [art. 204 ord. 1º Cn., en relación con el arts. 4 número 1 del Código Municipal –“CM” en adelante– y con 130 LGTM]....” (sic).

Ahora bien, mencionó que “... la Municipalidad de Usulután, cuenta con personal del Departamento de Desechos Sólidos y Barrido de Calles, [el cual] brinda un servicio de aseo y limpieza de aceras lo que constituye la prestación de un servicio, [que] en cierta medida contribuye a evitar que las aceras donde se encuentran ubicados [los] medidores sean soterradas por tierra o basura...” (sic).

d. Luego de explicar: (i) el vínculo entre la tasa y la contraprestación, a la luz de la sentencia de 7-I-2011, Amp. 1125-2008; (ii) la naturaleza de los municipios según el sistema de organización administrativa del Estado; (iii) su función conforme a los arts. 202 Cn. y 1 CM; la autoridad demandada concluyó que “... el Municipio forma parte del Estado, [...] por lo que de acuerdo a lo establecido en la Constitución de la República y el Código Municipal[,] la autonomía del Municipio se hace extensiva a la regulación del suelo y subsuelo[;] atendiendo a ello el Concejo Municipal emitió los preceptos municipales ahora señalados de inconstitucionales -los cuales son constitucionales-, [porque] constituyen una verdadera tasa municipal y no impuesto municipal como lo arguye la parte actora...” (sic).

3. Por último, al contestar el traslado que le fue conferido tal y como lo establece el art. 8 LPrCn, en lo pertinente, el Fiscal General de la República opinó lo siguiente:

A. En primer lugar, el interviniente explicó, por medio de la jurisprudencia constitucional y de la emanada de la Sala de lo Contencioso Administrativo, algunas nociones relativas al principio de separación de poderes, de legalidad, reserva de ley y equidad tributaria; para luego afirmar que, tanto la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la Ciudad de Cojutepeque, Departamento de Cuscatlán y la Ordenanza de Tasas Municipales del Municipio de Usulután versan sobre materia que “... no es reservada del Órgano Legislativo, ya que existen disposiciones constitucionales y legales que atribuyen dicha facultad, a otros órganos y entes estatales...”.

B. Después de reseñar los motivos de inconstitucionalidad alegados, el Fiscal General de la República sostuvo que “... el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, está facultado para la determinación de tributos, dentro de los límites formales y materiales establecidos por la ley”; en ese orden, explicó la división doctrinal de los tributos –impuestos, tasas y contribuciones especiales–, con especial énfasis a las características de las tasas, dentro de las que mencionó: “(1) es una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio; (2) debe ser creada por la ley; (3) su hecho generador se integra con una actividad que el Estado cumple y que está vinculada con el obligado al pago; (4) el producto de la recaudación es exclusivamente destinado al servicio o actividad respectiva; (5) debe tratarse de un servicio o actividad divisible a fin de posibilitar su particularización; (6) la actividad estatal vinculante debe ser inherente a la soberanía

estatal, es decir que se trata de actividades que el Estado no puede dejar de prestar porque nadie más que él está facultado para desarrollarlas”.

C. Desde un punto de vista normativo, el interviniente relacionó los arts. 86 inc. final y 204 Cn., 7 LGTM y 30 n° 4 CM; y, aseveró que “... en el presente caso, el establecimiento de las tasas impugnadas no obedece a un servicio público que los municipios de Cojutepeque y Usulután, presten a los obligados a su pago. De ahí que, no se justifique su existencia”.

En consecuencia, a juicio del Fiscal General de la República, “... no es razonable, desde el punto de vista de la naturaleza de los servicios públicos, que se imponga a una carga adicional a los salvadoreños que residen en los Municipios de Cojutepeque y Usulután, para poder acceder al servicio de agua potable y alcantarillado ya que se cobra también en el recibo del agua. Y es que, debe recordarse que el usuario debe realizar todos los trámites que la normativa de la [ANDA] exige para el aprovisionamiento del agua potable y alcantarillado. Aunado a lo anterior, debe pagar una cantidad de dinero fijada en el pliego tarifario de la [institución oficial autónoma precitada], por la instalación de dichos servicios”.

Por lo tanto, razonó que “... la creación de una “tasa” por la licencia o permiso que habilite romper las calles para realizar las conexiones o reparaciones de agua y alcantarillado se vuelve un obstáculo innecesario para el acceso de los servicios públicos; y, además, gravosa para patrimonio de los contribuyentes. De ahí que, carezca de justificación lógica su establecimiento”.

D. Por último, conforme a los arts. 1 y 2 LANDA, el interviniente acotó que “... resulta relevante señalar que las atribuciones y actividades de [ANDA] son reguladas en virtud de una ley formal que le confiere a esta cierto grado de autonomía funcional en lo que concierne a la prestación del servicio de agua potable, el cual se encuentra directamente vinculado con la instalación de medidores de agua potable en aceras y otros sitios públicos. Naturalmente que, si se trata de una vía pública que pertenece al Estado esta no puede ser sujeta al control por parte de un gobierno local so pretexto de mantenimiento, alumbrado, limpieza, etc., puesto que ello le corresponde exclusivamente al Estado su mantenimiento y control”.

Por todo lo expuesto, el Fiscal General de la República solicitó que se declare la inconstitucionalidad de los objetos de control.

II. Relacionados los alegatos de los intervinientes, corresponde ahora exponer el orden que seguirá la presente decisión.

Así, de lo argumentado por las partes y el Fiscal General de la República, se advierte que el *problema jurídico* en el presente proceso radica, por una parte, sobre qué tipo de tributo es el contemplado en los objetos de enjuiciamiento constitucional, porque los demandantes lo califican como impuestos y las comunas como tasas; es decir, lo que se discute es si efectivamente constituye una tasa o un impuesto; y por otra, si estos tributos vuelven o no más gravoso el proveimiento de agua potable, lo que en definitiva, según los demandantes, representa una obstaculización para la prestación de un servicio esencial para la población.

A partir de lo anterior, para tratar de manera coherente los motivos de inconstitucionalidad admitidos, la presente decisión seguirá el siguiente orden lógico:

En una primera fase, (III) se reiterará la jurisprudencia que explica (1) el principio de reserva de ley; (2) su aplicación en el ámbito tributario; para luego (3) explicar algunas nociones generales respecto de los tributos y su clasificación a partir de su hecho generador y, con ello, identificar algunas diferencias sustanciales entre los mismos; para, finalmente, (4) destacar las características propias de las tasas.

Con basamento en las anteriores explicaciones en una segunda fase, (IV) se tratará el tema de la autonomía municipal y la potestad tributaria municipal, a efecto de determinar si los municipios tienen competencia para crear tasas por el uso del suelo y subsuelo, cuando se refiera a los hechos generadores descritos en las normas impugnadas.

En ese orden, en una segunda fase, (V) se analizará los argumentos expuestos por las autoridades demandadas y (2) se resolverá los motivos de inconstitucionalidad alegados; y eventualmente, (VI) se considerará la posible modulación de los efectos de la sentencia a emitir. Y concluida la cuestión, (VII) se emitirá el fallo que según la Constitución corresponda.

III. 1. A. En términos generales, el art. 131 ord. 5° Cn. establece que corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa *crear, interpretar auténticamente, reformar y derogar las leyes secundarias*. Así, el precepto constitucional citado contempla una competencia legislativa *general* a favor del aludido ente.

Lo anterior, a su vez, se fundamenta en la idea de distribución de competencias en tres órganos fundamentales: el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial; de manera que surge una zona de *reserva* de cada órgano, que comprende un margen de competencias propias y exclusivas que no pueden ser interferidas por otro; hay, así, una zona de *reserva de ley* –que corresponde a la Asamblea Legislativa–; una zona de reserva de la administración –o del Ejecutivo–; y una zona de reserva judicial (Sentencia de 26-II-2002, Inc. 19-98).

De entre los referidos órganos, al Legislativo se le concibe como el “*órgano de representación del pueblo*” (art. 125 Cn.), “bajo el supuesto de que todos los ciudadanos, mediante el ejercicio del sufragio, le delegan la potestad principal de emitir la normatividad que habrá de vincular a la generalidad” (Inc. 19-98, ya citada).

En este contexto, la reserva de ley es una técnica de distribución de potestades normativas a favor de la Asamblea Legislativa, en relación con ciertas esferas de especial interés para los ciudadanos. Y es así como a partir del art. 131 ord. 5° Cn., la Asamblea Legislativa está llamada a regular diferentes ámbitos jurídicos *a través de leyes secundarias* –es decir, leyes producto del proceso constitucional de formación de la ley–, siendo entonces, la única autoridad habilitada constitucionalmente para reformar, derogar e interpretar ese tipo de instrumentos normativos.

Ahora bien, la existencia de un área de reserva de ley significa *que hay un conjunto de materias que, por mandato constitucional, deben ser reguladas exclusivamente por la Asamblea Legislativa*. Por tanto, no implica que la Asamblea Legislativa sea el único órgano del Estado con competencia para dictar normas, puesto que existen otros órganos y entes públicos a los que la Constitución y resto del ordenamiento jurídico también reconocen potestad normativa (*Cfr.* con Sentencia de 26-VI-2009, Inc. 26-2008).

B. Conforme a lo anterior, en principio, la reserva de ley no es absoluta, sino que la aplicación de tal mandato obliga matizarlo según las propias prescripciones constitucionales.

En ese orden, una vez se identifica por cualquier vía que una materia, de acuerdo a la Constitución, está reservada a la ley en sentido formal, debe determinarse el grado de pureza que presenta dicha reserva, ya que ésta –según lo ha admitido este Tribunal– puede ser *absoluta* o *relativa*.

En el primer caso, implica que la regulación de todos sus aspectos de la materia reservada debe hacerse por ley formal, de tal suerte que queda completamente exenta de la acción de los demás órganos estatales y entes públicos con potestades normativas reconocidas por la Constitución, y en consecuencia, de sus productos normativos; en cambio, en el segundo supuesto, la ley no regula exhaustivamente la materia, sino que se limita a lo esencial y, para el resto, se remite a la normativa infraconstitucional, a la que ordena o habilita a colaborar en la regulación (*Cfr.* con Sentencia de 1-IV-2011, Inc. 1-2006).

Con lo expuesto, se debe aclarar que la Constitución no contiene una enumeración taxativa de las materias reservadas a la ley, así como tampoco aclara si las reservas son absolutas o relativas, de manera que, forma parte del mismo esfuerzo interpretativo dilucidar si una materia está reservada o no, y precisar –en caso positivo– el grado de pureza.

2. Ahora bien, el art. 131 ord. 6º [primera parte] Cn. establece que es una atribución del Órgano Legislativo, “[d]ecretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa...”, refiriéndose tal disposición jurídica, a los tributos de carácter nacional o local según corresponda.

Desde tal punto de vista, en principio, una de las materias reservadas a la ley formal, es la denominada *materia tributaria, fiscal o impositiva*, la cual tiene como finalidad, por un lado, garantizar el derecho de propiedad frente a injerencias arbitrarias del poder público (dimensión individual); y por otro lado, garantizar el principio de autoimposición, esto es, que los ciudadanos no paguen más contribuciones que las que sus legítimos representantes han consentido (dimensión colectiva).

Entonces, el reparto de la carga tributaria dependerá del órgano estatal que, por los principios que rigen su organización y funcionamiento, asegura de mejor manera la conciliación de intereses contrapuestos en dicho reparto (Sentencia de 22-V-2013, Inc. 25-2009).

a. A partir de una faceta *positiva*, el ejercicio de dicha competencia legislativa está supeditado al respeto de los límites que emanan de la condicionante que el constituyente prescribió en la disposición jurídica citada para el sistema tributario y, así, realizar el ideal de justicia en el reparto de la carga tributaria, ya que debe recordarse que los tributos no son fines en sí mismos, sino meros instrumentos que conforman un sistema que va a permitir la función generalizada para el sostenimiento de los gastos públicos; en cambio, desde una

el art. 131 ord. 6º Cn. determina que será la Asamblea Legislativa, por regla general, la que podrá decretar impuestos, tasas y contribuciones especiales, lo cual denota la voluntad del constituyente para que los tributos sean creados por el Órgano del Estado en un marco de transparencia y equidad democrática.

En efecto, así es como surge el Derecho Constitucional Tributario, el cual pone en juego derechos fundamentales de carácter económico –v. gr. el de propiedad (arts. 2, 103 y 106 Cn.)– y está vinculado con aspectos vitales de la comunidad política organizada –como el financiamiento de los gastos públicos (arts. 224 ord. 4° Cn. y XXXVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre)–; en esa línea, estos aspectos justifican directamente el carácter constitucional de los límites formales y materiales al poder tributario del Estado, los cuales implican la existencia de principios jurídicos que deben ser desarrollados y respetados por el legislador y demás autoridades públicas cuando ejercen la facultad normativa en materia fiscal, dado que tienen la función de constituirse en garantías para los derechos fundamentales económicos de los contribuyentes; estos principios son los que le dan contenido a la exigencia de *equidad del sistema tributario*, conforme lo prescribe el art. 131 ord. 6° Cn. (Cfr. con Sentencias del 15-XI-2013 y 17-IV-2015, Inc. 18-2012 y 98-2014, respectivamente).

b. Ahora bien, la “justicia” o “equidad” de los tributos no puede ser objeto de un enjuiciamiento abstracto, sino que, en esencia, su análisis debe efectuarse mediante la verificación de si el sistema completo cumple con los mandatos concretos que la Ley Fundamental establece en materia impositiva. Dentro de estos –en lo que al caso *sub examine* se refiere–, la equidad del sistema tributario o de un tributo en particular, se caracteriza por la observancia de los límites formales: principios de legalidad y de reserva de ley (Cfr. con Sentencia de 9-VI-2010, Inc. 35-2009).

En consecuencia, *el tributo que la Constitución de la República exige, independiente si es de carácter nacional o local, es aquel que no transgrede los límites formales y materiales en torno a la configuración y determinación del mismo, y que a su vez, tenga por objeto ser un medio efectivo de financiamiento para el Estado o para las municipalidades; por lo tanto, si un impuesto, tasa o contribución especial, de naturaleza general o municipal, viola los principios constitucionales del Derecho Tributario o infringe las garantías de los derechos fundamentales, deberá ser declarado inconstitucional* (Cfr. con Sentencia de 17-IV-2015, Inc. 98-2014 –ya citada–).

3. A. Siguiendo el esquema propuesto, y dado que en el presente caso se discute la verdadera naturaleza jurídica de los tributos impugnados, corresponde abordar algunos aspectos generales de los tributos.

De forma concreta, la jurisprudencia de este Tribunal ha sostenido –reiteradamente– que los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Esta clasificación –compartida por la doctrina– ha tenido recepción tanto a nivel constitucional como legal –arts. 131 ord. 6° Cn. y 12 del Código Tributario– (v. gr. en Sentencias de 9-VII-2010 y 15-II-2012, Inc. 35-2009 y 66-2005, respectivamente).

a. En atención a lo anterior, en la precitada 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, se le ha calificado como un tributo no vinculado, ya que no existe conexión del obligado con actividad estatal alguna 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 (Inc. 66-2005, ya relacionada).

b. En cambio, la tasa es el tributo cuyo hecho generador consiste en la prestación de un servicio o la realización de una actividad por parte del Estado, que afecta o beneficia de modo particular al sujeto pasivo. Desde tal perspectiva, las tasas muestran las siguientes características: (i) su hecho generador lo conforma un servicio o actividad que realiza el Estado y que está vinculado con el sujeto obligado al pago; lo que comúnmente es denominado *contraprestación*; (ii) se trata de un servicio o actividad divisible, lo que posibilita su particularización; y (iii) la actividad o servicio es inherente a la soberanía estatal, es decir que nadie más que el Estado está facultado para realizarla (Sentencia de 30-VI-2014, Inc. 21-2009).

c. Por último, la contribución especial es el tributo cuyo hecho generador 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. Respecto de este tributo resulta irrelevante que el sujeto pasivo obtenga o no, en el caso concreto, el beneficio previsto, pues basta que la obra o actividad pública de que se trate sea idónea para producir dicho beneficio en él o en su patrimonio –Inc. 35-2009, ya citada–.

B. Habiéndose reseñado, de manera general, las peculiaridades de los tributos, se señalarán sus diferencias en función de su *hecho generador*.

En primer lugar, esta Sala ha entendido que el impuesto se diferencia de las tasas y las contribuciones especiales porque el hecho generador del primero es una situación que revela capacidad económica, referida exclusivamente al obligado, sin relación alguna con la actividad del Estado; por el contrario, el hecho generador de las tasas y contribuciones especiales es una situación que necesariamente se relaciona con la realización de una actividad del Estado (Sentencias de 14-XII-2012 y 16-I-2013, Incs. 43-2006 y 81-2007, respectivamente).

En segundo lugar –se adujo en la jurisprudencia referida–, las tasas se diferencian de las contribuciones especiales en que, si bien en el hecho generador de ambas está presente un servicio o actividad administrativa, en las primeras dicha actividad está motivada ante todo por el particular y pretende la solución de problemas individuales; en cambio, en las segundas, el Estado actúa principalmente para la satisfacción de los intereses generales –aunque también genere un beneficio especial a determinadas personas–.

A partir de estas consideraciones, se advierte que en materia impositiva, el impuesto –ya sea nacional o municipal– es el tributo que más impacto genera en el patrimonio de los contribuyentes; por lo tanto, su creación ha sido encomendada únicamente al Órgano Legislativo a través de una ley en sentido estricto, por así exigirlo la Ley Fundamental, ya que lo contrario, representaría una abierta contradicción al principio de equidad tributaria.

4. Por otra parte, específicamente en cuanto a las tasas se refiere, la jurisprudencia constitucional –al hilo de la sentencia de 7-VI-2013, Inc. 56-2009– ha establecido lo siguiente:

A. La tasa es el tributo cuyo hecho generador está integrado por una actividad o servicio divisible del Estado o municipio, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente. A partir de tal conceptualización se aludieron las siguientes características de las tasas:

a. Se expuso que la tasa implica una *prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio*. Así, el pago de las tasas se vincula con la soberanía del Estado, de manera que han de ser sufragadas obligatoria e igualitariamente por los sujetos pasivos de dicho tributo. Son –como todos los tributos– coercitivas, su pago se exige con prescindencia de la voluntad del sujeto obligado; pues, en efecto, el vínculo entre el Estado y el contribuyente no deviene de una relación contractual.

b. También se indicó que la tasa *debe ser creada por ley*. Ello, en el sentido de que ha de ser establecida mediante el instrumento normativo de carácter general y abstracto habilitado para tal efecto por la Constitución.

Así, cuando se trate de tasas de alcance nacional, estas deben ser instituidas mediante ley en sentido formal, es decir, emitida por la Asamblea Legislativa –art. 131 ord. 6° Cn.–. Sin embargo, según el art. 204 ord. 1° Cn., los municipios pueden establecer tasas a través de ordenanzas municipales –exigibles exclusivamente a nivel local–.

c. Asimismo, tal como se ha especificado, la citada actividad puede consistir en: (i) la utilización especial del dominio público; (ii) la prestación de un servicio público; y, (iii) la realización de una actividad que beneficie de manera particular al sujeto concernido (Sentencia de 4-V-2011, Inc. 61-2005); lo anterior representa que, en las tasas –a diferencia de los impuestos–, el hecho generador corresponde a la Administración y no al contribuyente, por lo que, acaece ante el efectivo cumplimiento de la actividad estatal relacionada.

d. Se señaló también en la sentencia precitada, que dicha actividad estatal debe ser divisible, a fin de propiciar su particularización, pues no es posible exigir el pago de tasas por la prestación de servicios o realización de actividades que no sean susceptibles de ser individualizadas sobre sujetos determinados. De ahí que, cuando el beneficiado es el conjunto social o una parte del mismo, la financiación de los servicios públicos de que se trate deberá hacerse vía impuestos o contribuciones especiales.

e. Por último, se ha establecido en la citada jurisprudencia que la actuación pública relacionada debe ser inherente a la soberanía estatal; es decir, ha de tratarse de actividades que el Estado no puede dejar de prestar porque nadie más que él está facultado para desarrollarlas.

B. Por lo tanto, en resumen, a partir de las premisas antes apuntadas, *este Tribunal entiende que las características esenciales de las tasas municipales son, por un lado, que el hecho generador supone un servicio prestado por la comuna en relación con el obligado al pago –contraprestación–; por otro lado, que dicho servicio constituye una actividad estatal inherente a la soberanía, en otras palabras, debe haber una contraprestación realizada por el Estado o el Municipio que se particulariza en el contribuyente –es decir, que se encuentre dentro de su ámbito de competencias–, y que dicha contraprestación no puede ser efectuada por un ente privado; a partir de lo anterior, claramente se advierte la necesidad de analizar y determinar*

con carácter previo y condicional, el ámbito competencial de los municipios en materia tributaria conforme al ordenamiento jurídico, en cuanto a las tasas ahora impugnadas, dado que si éste carece de aquél, la tasa municipal objetada debería de ser declarada inconstitucional.

IV. Para realizar el análisis antes aludido es fundamental referirse a: (1) la autonomía municipal y (2) a la potestad tributaria del municipio; para así, (3) determinar si las comunas pueden decretar tasas sobre las actividades descritas en las disposiciones municipales objetadas, a efecto de indicar la existencia de una habilitación o restricción para hacerlo.

I. A. a. La jurisprudencia de esta Sala ha establecido que los municipios son distribuciones territoriales donde se organiza institucionalmente el ejercicio de las potestades de la Administración Pública (Sentencia de 23-X-2007, Inc. 35-2002).

Así, según el art. 202 inc. 1º Cn., el municipio se instaure para ejercer el gobierno representativo de la localidad, es decir, como una forma en que el Estado descentraliza la administración y los servicios públicos correspondientes a un ámbito territorial específico, con el propósito de lograr una gestión más eficaz de estos. Ello supone, por un lado, cierto ámbito de decisión y, por otro, la asignación de competencias sobre la base de la participación o intervención del municipio en cuantos asuntos le afecten.

b. El ejercicio del Gobierno local es garantizado constitucionalmente por medio del reconocimiento de la autonomía municipal en el art. 203 Cn. La idea tras este reconocimiento constitucional es resguardar la capacidad efectiva de las entidades locales de ordenar y gestionar una parte importante de los asuntos públicos en beneficio de sus habitantes. Se trata de una capacidad efectiva de autogobierno local.

B. En esa línea, para el ejercicio de las funciones y facultades municipales, la Ley Fundamental establece la garantía de la autonomía municipal. Por ello, con base en la misma Constitución –art. 204–, se prescribe un ámbito propio de intereses, los cuales, a su vez, son desarrollados principalmente por el Código Municipal.

En efecto, la autonomía del municipio no se agota con lo regulado en el art. 204 Cn., dado que dicho canon constitucional únicamente delinea los espacios mínimos que el gobierno local pudiera llegar a comprender, pero su ámbito competencial cobra virtualidad y materialidad por medio de la legislación secundaria. Y es que las disposiciones constitucionales, lejos de codificar o petrificar los ámbitos de actuación de los entes públicos –dentro de los que ineludiblemente cabe mencionar las comunas–, instauran un marco abstracto, dentro del cual los órganos estatales –principalmente los que ejercen potestades normativas– se desenvuelven con cierta discrecionalidad.

Por ello, del contenido de las disposiciones constitucionales se advierte el establecimiento de un régimen especial para el gobierno y la administración del municipio, adecuado a sus necesidades peculiares; es decir, se le asegura una capacidad para reaccionar de manera más objetiva, inmediata y flexible a sus propios intereses.

Y es que los intereses locales, a diferencia de los nacionales, están predominantemente al servicio de las pretensiones de las poblaciones correspondientes, sin salirse del marco competencial y territorial que ha sido establecido constitucional y legalmente.

2. Uno de esos márgenes de actuación local es la denominada potestad tributaria municipal –art. 204 ord. 1º Cn.–, cuyo ejercicio se ve matizado en la medida del tributo que se pretenda implementar.

A. Y es que, en primer lugar, la jurisprudencia constitucional ha indicado –Sentencia de 22-V-2013, Inc. 25-2009– que en materia de *impuestos municipales*, las comunas tienen una potestad normativa sumamente restringida, pues en tal área opera el principio de reserva de ley relativa –arts. 133 ord. 4º y 204 ord. 5º Cn.–. De manera que, si bien se admite la intervención normativa municipal, esta supone una potestad derivada de la ley respectiva. Por tanto, existirá habilitación normativa para el municipio sólo si la ley correspondiente efectúa una remisión o habilitación expresa o inequívoca, concreta y específica –en relación con aspectos o cuestiones singulares y plenamente identificables–, así como delimitada –hecha de modo que precise los términos materiales de la cuestión que se remite, de tal forma que su ámbito de actuación quede indubitablemente circunscrito–.

Cumplidos tales requisitos, la norma municipal habilitada o remitida debe respetar los límites establecidos o el *quantum* admitido por la ley. Si estos límites no se respetan, se produce una “deslegalización de la materia reservada”, lo cual resultaría inadmisibles porque una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley en materia de impuestos municipales, supondría una degradación de la reserva formulada expresa o tácitamente por la Ley Suprema.

B. En segundo lugar, en lo que respecta específicamente a las *tasas y contribuciones especiales municipales* la situación es diferente, ya que en el esquema constitucional salvadoreño se establece una amplia potestad tributaria para los municipios; pues se trata de una potestad normativa que no se origina en una ley secundaria, sino directamente en la Ley Fundamental.

Así, de manera concreta, los concejos municipales son los designados constitucionalmente para emitir la regulación que configure las tasas y contribuciones especiales municipales; es decir, son a quienes les corresponde establecer los elementos estructurales de los citados tributos –hecho generador, *quantum*, base imponible, sujetos pasivos, etc.–, y no solo efectuar una regulación de tipo puramente reglamentaria –como ocurre con los impuestos municipales–. Todo ello, a la luz del principio de autonomía municipal.

En ese orden, esta Sala también ha explicitado –v. gr, Sentencia de 21-VIII-2013, Amp. 428-2011–, que el art. 204 ord. 1º Cn. dispone que la “autonomía del Municipio comprende crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una ley general establezca”. Con ello, la Constitución fortalece un aspecto esencial de la autonomía municipal: el relativo a los ingresos tributarios.

De tal forma, la facultad otorgada a los municipios para crear, modificar o suprimir tributos, en las materias que se les han atribuido competencia por mandato constitucional o legal, implica reconocer la posibilidad jurídica de exigir percepciones económicas sobre personas o bienes que se encuentran dentro de su jurisdicción. En otras palabras, consiste en la atribución dada a los entes políticos territoriales para crear normas jurídicas en las cuales se contemple una obligación tributaria.

Ahora bien, *dicha potestad nace directamente de la Constitución, pero, de conformidad con el propio texto constitucional, también está ligada a lo que una ley marco establezca*. Así, tal atribución está contemplada igualmente en el art. 3 n° 1 CM, el cual, a su vez, se fundamenta en el art. 204 ord. 1° Cn., que consagra la posibilidad jurídica de crear tasas y contribuciones especiales y determina que el ejercicio de esa potestad está sujeto a la ley. Entonces, la Constitución ha dispuesto que la ley desarrolle las reglas de contenido material o de producción jurídica que sirvan para determinar la validez o invalidez de las normas municipales que crean tributos.

Desde el enfoque antes expresado, la ley marco a la que se refieren la Constitución y el Código Municipal es la Ley General Tributaria Municipal, la cual, dispone su art. 1 inc. 1°, que “tiene como finalidad establecer los principios básicos y el marco normativo general que requieren los municipios para ejercitar y desarrollar su potestad tributaria, de conformidad con el [art. 204 ords. 1° y 6° Cn.]”.

Teniendo en cuenta lo anterior, se entiende que el ejercicio de la actividad impositiva de los municipios involucra la titularidad de un poder tributario circunscrito a las competencias atribuidas por mandato constitucional y desarrolladas por el resto del ordenamiento jurídico, el cual les posibilita, en la medida de las posibilidades fácticas y jurídicas, crear ciertas clases de tributos –tasas y contribuciones especiales–, con la finalidad de tener autosuficiencia económica.

C. Aunado a lo anterior, el ejercicio de la potestad tributaria municipal respecto de los referidos tributos se ejecuta por medio de la emisión de ordenanzas municipales; las cuales, según los arts. 202 ord. 1° Cn. y 32 CM “son normas de aplicación general dentro del municipio sobre asuntos de interés local. Entrarán en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario Oficial”; las que deberán cumplir con el contenido establecido en el art. 2 LGTM, en cuanto a los elementos configuradores de los tributos.

En razón de ello, el art. 7 inc. 2° LGTM, relativo a los organismos competentes para establecer tributos, prescribe que es “competencia de los Concejos Municipales crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales, mediante la emisión de la ordenanza, todo en virtud de la facultad consagrada en la Constitución de la República, Art. 204 numeral primero y de conformidad a esta ley”. Igualmente, el art. 129 LGTM señala que los “Municipios podrán establecer mediante la emisión de las ordenanzas respectivas, tasas por los servicios de naturaleza administrativa o jurídica que presten”. Además, tal como determina el art. 130 del mismo cuerpo jurídico, los servicios públicos estarán afectos al pago de tasas.

En ese sentido, la autonomía tributaria municipal reconocida respecto de las tasas locales se incardina en el esquema establecido por el legislador; debiendo, por tanto, ejercerse de acuerdo con lo que preceptúa la Ley General Tributaria Municipal.

3. A. Sin embargo, como quedó establecido en el Considerando III. 3. A. b. de esta sentencia, en el caso de las tasas, una característica esencial es la concurrencia de una determinada *contraprestación* a favor del sujeto pasivo de la obligación tributaria municipal.

Así –según se indicó en la sentencia de 21-VIII-2013, Amp. 428-2011–, es posible que dicha contraprestación se realice mediante una actividad material o tangible –aseo, alumbrado

público y ornato–, la cual implica una acción por parte del municipio a favor de quien efectúa el pago de cierta cantidad de dinero por un servicio concreto; asimismo, por medio de un servicio jurídico o administrativo –la emisión de una licencia, permiso o autorización– en el cual conste que, por el pago de cierta cantidad de dinero, el contribuyente está autorizado para realizar determinada actividad dentro del municipio.

Por ello, dado que la contraprestación implica una acción que el Estado realiza, la potestad tributaria municipal requiere que el sujeto activo de las tasas –la comuna– ejecute una acción específica a favor del sujeto pasivo obligado al pago, encontrándose habilitada para realizar dicha acción, como consecuencia de sus competencias previamente establecidas por la ley. Entonces, desde una perspectiva positiva, *la determinación y ejecución o realización, de la contraprestación proporcionada por los municipios, implica que el hecho generador de la tasa esté comprendido dentro del ámbito competencial de las comunas; en consecuencia, de forma negativa, los municipios deben abstenerse de establecer como contraprestación de una tasa, actividades que estén excluidas, reservadas o prohibidas en el marco de su competencia.*

Por lo tanto, pese a la autonomía y potestad tributaria municipal en materia de tasas, los municipios tienen vedado el ofrecimiento, otorgamiento y cobro de tasas cuyo hecho generador esté fuera de las competencias municipales.

B. Y es que, no obstante que la *normativa general* sobre la configuración de tasas municipales esté contemplada en la Ley General Municipal Tributaria y el Código Municipal, existe la posibilidad de que en relación con determinadas materias y actividades haya otros cuerpos legales que complementen el esquema jurídico que debe ser observado por las municipalidades para ejercer su potestad tributaria, en tanto que, se trate de un tópico que tenga una regulación específica que contemple distintos ámbitos de la cuestión. Tal es el caso de la Ley de la Administración Nacional de Acueductos y Alcantarillados, en la que los arts. 1 y 2 establecen la creación de ANDA como una institución autónoma de servicio público que tendrá por objeto proveer y ayudar a proveer a los habitantes de la República de “acueductos” y “alcantarillados”, mediante la planificación, financiación, ejecución, operación, mantenimiento, administración, y explotación de las obras necesarias convenientes.

En ese sentido, en lo tocante a las operaciones para la efectiva realización del servicio público que brinda ANDA, las municipalidades deberán ejercer su potestad tributaria atendiendo a lo estipulado por: (i) la Ley General Tributaria Municipal; (ii) el Código Municipal; y, (iii) la Ley de la Administración Nacional de Acueductos y Alcantarillados; teniendo vedado, por una parte, soslayar directa o indirectamente los parámetros generales establecidos por dichos cuerpos normativos; y por otro, desconocer o contradecir las tasas municipales que en la última ley pudieran establecerse, pues estas tasas siguen siendo parte del esquema general establecido por ley, al que alude el art. 204 Cn., en tanto que tienen aplicación nacional. Ello, aun cuando su cobro corresponda a los entes municipales.

C. Al respecto, en las Sentencias de 31-VIII-2011, 14-IX-2011 y 13-XI-2013, Amps. 493-2009, 513-2009 y 276-2011, respectivamente, se realizó el control de constitucionalidad de disposiciones que contemplaban tributos con características similares a los ahora impugnados, es

decir, disposiciones jurídicas que establecían tasas por el uso de suelo y subsuelo para la instalación de medidores de consumo de agua potable, que indefectiblemente se vinculan con el uso de las calles para la instalación o reparación de conexiones de agua, según ello sea indispensable.

En ese sentido, se expresó que las atribuciones de ANDA eran reguladas en virtud de una ley formal que le confería autonomía funcional en lo relativo a la prestación del servicio de agua potable, un servicio que requería indispensablemente de la instalación de medidores en “aceras y otros sitios públicos”.

Asimismo, se manifestó que, independientemente de si los medidores eran instalados en el suelo o subsuelo de la jurisdicción municipal, lo determinante era que el hecho generador del tributo impugnado pretendía incluir un aspecto clave y necesario de las funciones que se le habían encomendado legalmente a ANDA en su ley.

En este punto, cabe recalcar que si bien podría pensarse que la contraprestación que justificaba la emisión de las tasas impugnadas era el otorgamiento de una “autorización” o “licencia” para hacer uso de las “aceras y sitios públicos”, ANDA debía instalar los aludidos medidores para cumplir sus mandatos legales, por lo que carecía de sentido que un municipio “autorizara” a dicha institución para realizar una actividad a la que ANDA está obligada por ley, como ente autónomo. Por ello, se afirmó que no se apreciaba ningún beneficio como consecuencia de la alegada contraprestación, que es la característica esencial de una tasa; por lo que se trataba de un impuesto, el cual el municipio no era competente para crear.

D. En ese orden, conviene recordar que los tribunales jurisdiccionales y las demás autoridades públicas, deben actuar de conformidad a todo el ordenamiento jurídico y no sólo en atención a las normas que regulan una actuación específica, tal como lo establece la Constitución y el principio de unidad del ordenamiento jurídico; de manera que, el operador jurídico debe: (i) identificar las disposiciones legales que incidan relevantemente en la interpretación de otras y, (ii) realizar una interpretación sistemática, integral y armónica de las mismas a la luz de los contenidos constitucionales (*Cfr.* con Sentencia de 17-XI-2014, Inc. 59-2014); en consecuencia, sin llegar a la última de las premisas planteadas en el párrafo precedente, el art. 3 letra p) [inc. 3º] LANDA señala que “[n]inguna autoridad podrá gravar adicionalmente los servicios ni las obras necesarias para obtenerlos cuando éstos se encuentren bajo la jurisdicción de [ANDA]”; lo cual, para el caso que nos ocupa y, desde un punto de vista normativo, representa una limitación directa a la potestad tributaria para la creación de tasas por parte de los municipios con respecto a las obras necesarias para la prestación efectiva de los servicios que preste ANDA; cuestión que debe ser compaginada con lo prescrito en el art. 72 de la precitada ley, la cual señala que ANDA “... podrá usar sin pagar indemnizaciones, impuestos, tasas o contribuciones de cualquier índole, los bienes nacionales de uso público, actuando en cumplimiento de sus fines y con arreglo a las leyes”, originándose una habilitación legal especial a favor de dicha institución oficial autónoma a efecto de que realice sus funciones directamente en *bienes nacionales de uso público*, sin que para ello medie, el pago en concepto de tasa, por una licencia, permiso o autorización concedida por parte de las autoridades que administren tales bienes.

E. Por lo tanto, se advierte que, conforme a las anteriores consideraciones, *los municipios no pueden crear tasas que tengan por objeto gravar directa o indirectamente alguna actividad vinculada con las obras que ejecute ANDA cuando las mismas estén dirigidas a la efectiva prestación del servicio de “acueductos” y “alcantarillados”, dado que el ordenamiento jurídico ha establecido que: (i) las acciones u obras que tengan relación con los servicios antes enunciadas son propios del ámbito competencial de esa institución oficial autónoma; y, (ii) ha limitado la potestad tributaria municipal, ya que la misma no puede ser el fundamento de gravámenes sobre tales actividades; por lo tanto, está fuera del ámbito competencial de las municipalidades el autorizar el uso del suelo y subsuelo para el cumplimiento de los fines y objetivos de tal institución oficial autónoma precitada.*

4. Con relación a lo antes expuesto, resulta imperativo apuntar que la jurisprudencia constitucional (entre otras, las Sentencias de 31-VIII-2011, 14-IX-2011 y 13-XI-2013, Amps. 493-2009, 513-2009 y 276-2011, respectivamente) ha tratado algunos casos en los que se determina la presunta incompatibilidad constitucional de disposiciones jurídicas en las que se contemplan tributos, cuyo hecho generador es similar al de las disposiciones municipales a las ahora cuestionadas, que se refieren, esencialmente a “mantener medidores de agua potable” y no la instalación de estos.

A. Y es que, conforme a lo establecido en el Acuerdo Ejecutivo en el Ramo de Economía n° 867, de 16-X-2009, publicado en el Diario Oficial n° 199, tomo 385, de 26-X-2009, por medio del cual el Ministerio de Economía, aprobó las tarifas por los servicios de Acueductos y Alcantarillados que presta la Administración Nacional de Acueductos y Alcantarillados (en adelante “Acuerdo 867/2009”), son los beneficiarios del servicio de agua potable los propietarios de los medidores, después de su respectiva instalación.

Sin embargo, debe aclararse a las municipalidades que, *la propiedad de los medidores o contadores de agua, y el uso de los mismos son dos aspectos esencialmente interrelacionados. En este último caso –tal como consta en la Ley de la Administración de Acueductos y Alcantarillados y en el Acuerdo Ejecutivo previamente relacionado–, es indudable que el propietario del medidor o contador de agua y ANDA usan el mismo bien, puesto que es uno de los componentes del sistema de acueductos que permite verificar el consumo de agua y sobre el cual pueden recaer servicios prestados por dicho ente público, como su reparación, reconexión, desconexión, etc.; por lo tanto, tales bienes son, en principio, necesarios para el cumplimiento de las funciones del mencionado ente autónomo; consecuentemente, el mantenimiento de dicho bien mueble –ya sea en el suelo o subsuelo– es parte del cumplimiento de las obligaciones y atribuciones que le han sido conferidas por mandato legal a ANDA, lo que en definitiva es una de las competencias de tal institución oficial autónoma.*

B. En consecuencia, esta Sala considera que el mantenimiento de medidores o contadores es una actividad que se vincula a las obras y servicios prestados por ANDA hacia la población, lo que trae aparejado que dicho hecho generador no pueda ser gravado por las municipales, en relación con los propietarios de dichos bienes, so pretexto del ejercicio de la potestad tributaria municipal.

V. I. Corresponde estudiar los argumentos expuestos por las autoridades demandadas.

A. Al defender la constitucionalidad del art. 7 sección B n° 4 apartado f) y n° 6 apartado h) de la ORETSMCC, el Concejo Municipal de Cojutepeque –en el proceso de inconstitucionalidad 46-2012– fundamentó su posición en dos argumentos: (i) en la habilitación legal contenida en el art. 4 n° 23 CM; y en que, (ii) el *uso* de las aceras y calles para la instalación de medidores o tuberías representa la contraprestación por la que se debe dicha tasa, por lo tanto, a juicio del concejo precitado, ninguna autoridad podrá eximir ni dispensar el pago de las tasas y contribuciones especiales –art. 205 Cn.–; empero, tales argumentos *deben ser rechazados*.

Y es que, respecto de la primera de las alegaciones formuladas, para este Tribunal el contenido normativo del art. 4 n° 23 CM no se refiere al ejercicio de la potestad tributaria municipal –como sí lo hace los arts. 3 n° 1 y 30 n° 21 CM– sino a la potestad regulativa del uso de determinados bienes, como por ejemplo parques, calles, aceras y otros sitios municipales; por lo tanto, el artículo en el que se basa la municipalidad para argüir la constitucionalidad del objeto de control, no es aplicable al caso *sub iudice*, dado que en él se encarna un área de la autonomía municipal distinta a la tributaria.

Con respecto a la segunda alegación defensiva, tal como se había adelantado, *constitucionalmente los municipios se encuentran habilitados para crear tasas y contribuciones especiales en la medida que la Ley Fundamental y el resto del orden jurídico así lo permitan*; por lo tanto, al gravarse las actividades de: (i) mantenimiento de contador o medidor de agua en el suelo y subsuelo; y, (ii) la de romper calles con el objeto de hacer reparaciones o conexiones de agua y alcantarillados, en esencia, se establecen tributos sobre actividades cuya competencia le corresponde, por disposición de una ley formal, a otro ente jurídico distinto de las municipalidades –ANDA–, lo cual representa el establecimiento material de un impuesto y no una tasa municipal; por consiguiente, según se ha explicitado en esta decisión, el art. 7 sección B n° 4 apartado f) y n° 6 apartado h) de la ORETSMCC es *inconstitucional por la violación al principio de equidad tributaria en su manifestación de reserva de ley, y así deberá declararse*.

B. A partir del anterior pronunciamiento, se ha eliminado del ordenamiento jurídico el objeto de control que, según los actores, también viola el art. 110 inc. 4° Cn., por cuanto obstaculizaba y volvía más onerosa la prestación del servicio público esencial de abastecimiento de agua potable, asignado por ley a ANDA; por tanto, ha desaparecido el objeto de control propuesto en la demanda sobre este motivo, lo cual es una circunstancia que impide efectuar el análisis constitucional solicitado, pues ya no se cuenta con un sustrato material sobre el cual pronunciarse, debiéndose sobreseer el art. 7 sección B n° 4 apartado f) y n° 6 apartado h) de la ORETSMCC por la presunta vulneración al canon constitucional antes enunciado.

2. A. Por otra parte, el Concejo Municipal de Usulután, en el proceso de inconstitucionalidad 60-2012, justificó la constitucionalidad del art. 3 sección b) n° 5 apartados w), x) y z2) de la OTAMMU, en torno a la existencia efectiva de una contraprestación que radica en uso del espacio público, específicamente, la utilización del suelo y subsuelo, que según la precitada autoridad, es una de las actividades que legalmente puede ofrecer por estar comprendida dentro de sus competencias normativas.

No obstante, *este argumento debe ser rechazado*. En este motivo de inconstitucionalidad, el objeto de control crea tasas municipales para los siguientes hechos generadores: (i) romper el pavimento de las calles o el empedrado o compactaciones de las calles, con el objeto de hacer reparaciones o conexiones de agua y alcantarillados; y, (ii) mantener medidores de agua potable destinados a servicios particulares en aceras y otros sitios públicos; actividades que son diferentes a las apuntadas por el Concejo Municipal demandado y que, como se aclaró, se encuentran dentro de las competencias legales de la Administración Nacional de Acueductos y Alcantarillados; en consecuencia, este Tribunal entiende que el Concejo Municipal de Usulután carece de competencia para crear tasas respecto de los hechos generadores antes descritos, siendo innecesario evaluar la existencia o no de una contraprestación, lo que materialmente constituye un impuesto y no una tasa municipal; por lo tanto, el art. 3 sección b) n° 5 apartados w), x) y z2) de la OTAMMU es *inconstitucional por la infracción al principio de equidad tributaria en su manifestación de reserva de ley –art. 131 ord. 6° Cn.–, y así deberá declararse*.

B. Desde tal punto de vista, se ha expulsado del ordenamiento jurídico el art. 3 sección b) n° 5 apartados w), x) y z2) de la OTAMMU, disposición que, según los ciudadanos Martínez Zaldaña y León de Colorado, también quebranta el art. 110 inc. 4° Cn., por cuanto obstaculizaba y volvía más onerosa la prestación del servicio público esencial de abastecimiento de agua potable, asignado por ley a ANDA; por tanto, al haberse declarado la inconstitucionalidad del objeto de control propuesto en la demanda por la contravención al principio de equidad tributaria en su manifestación de reserva de ley, es una circunstancia que impide efectuar el análisis constitucional solicitado, pues ya no se cuenta con uno de los elementos esenciales para la configuración de la pretensión de inconstitucionalidad, sobre la cual ha de pronunciarse este Tribunal, debiéndose sobreseer el art. 3 sección b) n° 5 apartados w), x) y z2) de la OTAMMU por la presunta vulneración al parámetro constitucional precitado.

VI. Dirimido lo anterior, esta Sala no puede desconocer el conflicto normativo constitucional que subyace entre la Ley Fundamental y otras ordenanzas municipales que contiene similar regulación tributaria a la ahora declarada inconstitucional; por lo tanto, teniendo en consideración la facultad de este Tribunal de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en materia constitucional –arts. 172, 174 y 183 Cn.–, corresponde determinar los efectos de la presente sentencia.

I. En primer lugar, debe recordarse que la sentencia estimatoria en un proceso de inconstitucionalidad implica una incidencia directa sobre la validez constitucional del objeto de control y, al mismo tiempo, una proyección sobre su vigencia, en cuanto que el eventual pronunciamiento definitivo que emita esta Sala versará específicamente sobre la constitucionalidad de su forma o contenido, situación que encuentra su materialización en la expulsión de la disposición del ordenamiento jurídico (resolución del 2-VII-2012, Inc. 41-2012).

En consecuencia, puede afirmarse que una de las funciones del proceso de inconstitucionalidad es la depuración del ordenamiento jurídico, para lo cual expulsa de éste las disposiciones cuya inconstitucionalidad constate. Por ello, con arreglo al art. 183 Cn., las

sentencias que declaran la inconstitucionalidad de un precepto legal tienen efectos generales y provocan la invalidación de la disposición inconstitucional.

2. Así, debe recordarse que en la sentencia de 14-X-2013, Inc. 77-2013, se afirmó que la atribución de fuerza vinculante y el carácter de fuente del Derecho a la jurisprudencia emitida por este Tribunal han modificado sustancialmente el sistema de fuentes del Derecho salvadoreño. El precedente o autoprecedente es una parte de la sentencia constitucional, en el cual se atribuye un significado a una disposición contenida en la Ley Fundamental. En nuestro caso se ha afirmado que "... la jurisprudencia constitucional es parte [del sistema de fuentes del Derecho] y, por tanto, de obligatoria observancia para los intérpretes y aplicadores del ordenamiento jurídico" (Resolución de 23-XI-2011, Inc. 11-2005).

Por lo tanto, para garantizar los efectos generales y obligaciones que el art. 183 Cn. establece para las sentencias de inconstitucionalidad, no es necesario que la inhabilitación para reproducir la disposición invalidada aparezca de modo expreso en una sentencia de inconstitucionalidad, dado que las sentencias estimatorias (cuando ese es el caso) suponen la expulsión del precepto cuestionado; por lo tanto, el intento de reproducir directa o indirectamente, además de constituir un *fraude a la Constitución*, implica desconocer el efecto vinculante de aquellas y una desobediencia a este Tribunal.

3. En esa línea, con el objetivo de no incurrir en decisiones con fundamento o pronunciamientos contradictorios o reiterativos; determinar constitucionalmente el marco en virtud del cual los municipios puede ejercer su potestad tributaria; evitar el dispendio de la actividad jurisdiccional de este Tribunal; y, lograr esencialmente, el respeto a las principios constitucionales del Derecho Constitucional Tributario, se determina que a partir de la respectiva notificación, esta sentencia: (i) expulsa del ordenamiento jurídico salvadoreño los artículos declarados inconstitucionales; (ii) además de la publicación de esta decisión en el Diario Oficial, se *requiere* a la *Corporación de Municipalidades de la República de El Salvador* que, dentro de un plazo de 15 días hábiles siguientes a la notificación de la presente sentencia, haga saber esta decisión a cada uno de los Concejos Municipales de El Salvador, a efecto que tomen las medidas legales que correspondan; y, (iii) las eventuales demandas que se presenten sobre tasas cuyo hecho generador sea similar o análogo a las contenidas en los artículos declarados inconstitucionales, se atraerán al presente proceso a efecto de constatar la eficacia de la presente sentencia.

VII. Con base en las razones expuestas, disposiciones constitucionales citadas y artículos 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. 7 sección B n° 4 apartado f) y n° 6 apartado h) de la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la Ciudad de Cojutepeque, Departamento de Cuscatlán* (emitida por Decreto Municipal n° 8, de 7-V-1997, publicado en el Diario Oficial n° 239, tomo 337, de 22-XII-1997; reformado por el Decreto Municipal n°5, de 13-VIII-1999, publicado en el Diario Oficial n° 159,

