

# REGULARIDAD CONSTITUCIONAL DE LA ACTUAL CONTRIBUCIÓN INMOBILIARIA URBANA DE MONTEVIDEO (DECRETO N° 32.265 DE LA JUNTA DEPARTAMENTAL DE MONTEVIDEO)

*MA. JIMENA FERNÁNDEZ PERRONE*

## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo se abocará al estudio de la regularidad constitucional de la actual Contribución Inmobiliaria Urbana de Montevideo, regulada por los artículos 8 y siguientes del Decreto de la Junta Departamental de Montevideo No. 32.265 (en adelante DJD o “Decreto”).

El problema así planteado, refiere a la “constitucionalidad” de un Decreto de la Junta Departamental con fuerza de ley en su jurisdicción, asimilado por la Constitución a la ley en sentido formal.

Si bien nuestro país tiene diecinueve Gobiernos Departamentales, el trabajo sólo se centrará en la actual Contribución Inmobiliaria Urbana de Montevideo, ya que en la práctica la misma ha generado grandes dudas sobre su ajuste a la Constitución, fundamentalmente en lo que dice relación con las tasas progresivas que establece.

Tratándose de un tributo que afecta a una parte muy importante de la población capitalina, la sola posibilidad de su declaración de inconstitucionalidad revela la importancia del tema propuesto.

Para poder arribar a una conclusión sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la aludida Contribución Inmobiliaria, será pertinente comenzar analizando el alcance que la Constitución le asigna a la potestad tributaria que poseen los Gobiernos Departamentales para crear tributos.

Dicho análisis deviene necesario porque es la norma fundamental la que establece las bases de nuestro sistema tributario, repartiendo a nivel nacional y municipal la potestad tributaria de los órganos públicos.

Se incluirá en el presente el estudio de los caracteres que posee la aludida potestad tributaria, lo que implica estudiar si se trata de un poder de excepción, es decir, si la potestad tributaria de los departamentos se encuentra sujeta a los condicionamientos que pudieran ser impuestos por una ley nacional, o si por el contrario, posee igual jerarquía que la potestad tributaria concedida al Estado central.

Ello es importante para determinar en qué medida la Constitución le reconoce a la ley emanada del Parlamento la posibilidad de incidir en la estructura de los tributos municipales, y por ende, en la estructura de la Contribución Inmobiliaria de Montevideo.

El análisis a nivel de la Constitución implicará el estudio del artículo 297, ya que el mismo establece las fuentes de recursos de los Gobiernos Departamentales, y por ende, constituye el fundamento normativo para que exista la Contribución Inmobiliaria de Montevideo.

También se analizarán los principios constitucionales que deben ser respetados al momento de crearse tributos municipales, ya que su inobservancia afecta la regularidad constitucional de dichos tributos, y por ende, de la Contribución Inmobiliaria si no los respeta.

Luego, se realizará una descripción de la estructura de la Contribución Inmobiliaria Urbana de Montevideo, a la luz de la normativa vigente (DJD N° 32.265), descripción que es necesaria porque los problemas de constitucionalidad que pueda presentar el tributo estarán en la estructura del mismo.

Ello incluirá la exposición de los diferentes elementos del hecho generador del tributo, es decir, su elemento material, espacial, temporal así como el aspecto subjetivo, y también los elementos cuantificantes de

la obligación tributaria, vale decir, la base de cálculo del tributo y las alícuotas aplicables. De esa manera, se expondrá la estructura del tributo en sus aspectos fundamentales.

Es importante destacar que el tema objeto de estudio ya ha sido analizado por la Suprema Corte de Justicia ante reiteradas acciones de inconstitucionalidad que se han interpuesto respecto del Decreto No. 32.265 -específicamente artículos 7° y 8°-, fallos a los que se hará referencia en el presente trabajo.

Finalmente, tomando en consideración el resultado de dicho estudio, se arribará a una conclusión en cuanto a la regularidad constitucional del tributo objeto de análisis, vale decir, si la actual Contribución Inmobiliaria Urbana de Montevideo puede ser tachada de inconstitucional o no.

Es importante destacar que el tema propuesto será considerado desde un punto de vista exclusivamente técnico jurídico.

La actual Contribución Inmobiliaria Urbana de Montevideo ha levantado mucha incertidumbre en la población, tanto por intereses privados que se ven afectados por la normativa e incluso por razones de orden político, aspectos estos últimos que no serán considerados en el presente trabajo.

## 1. MARCO TEORICO

En este capítulo se expondrá el marco conceptual a partir del cual se puede cumplir la finalidad que persigue este trabajo, vale decir, se expondrán los conceptos necesarios para valorar la regularidad constitucional de la Contribución Inmobiliaria Urbana de Montevideo.

Ello implica hacer referencia a la potestad tributaria que la Constitución le reconoce a los Gobiernos Departamentales para crear tributos –específicamente la potestad tributaria en relación a la Contribución Inmobiliaria Urbana-, y los caracteres que la misma posee.

Por lo tanto, será necesario hacer mención a la interpretación que la doctrina realiza del inciso 1° del artículo 297 de la Constitución, que como ya se señalara, establece las fuentes de recursos de los Gobiernos Departamentales. Esto se debe a que el inciso 1° es el que establece que los Gobiernos Departamentales pueden crear impuestos sobre “la propiedad inmueble”, y es a partir de dicha disposición que se ha interpretado que los Departamentos pueden crear la Contribución Inmobiliaria Urbana de sus respectivas jurisdicciones.

A su vez, y debido a que -como ya se dijo- el presente trabajo refiere exclusivamente a la Contribución Inmobiliaria “Urbana” de Montevideo, será necesario determinar de donde se extrae el concepto de “urbano”, por lo que en el presente capítulo se mencionarán los conceptos de urbano, suburbano y rural en el ordenamiento jurídico.

También se expondrán los principios constitucionales que se deben tener presente a la hora de analizar la regularidad constitucional de la Contribución Inmobiliaria, el alcance y concepto de los mismos.

Ello es fundamental, ya que las leyes nacionales o los Decretos con fuerza de ley dictados por los Gobiernos Departamentales deben ajustarse a las normas y principios consagrados en la Carta, puesto que los mismos constituyen reglas que debe observar el legislador nacional y departamental.

En definitiva, las garantías constitucionales –normas y principios-, permiten al individuo protegerse de la arbitrariedad legislativa, sea del gobierno central o del departamental. Y ello porque son los principios constitucionales los que imponen un límite a la potestad tributaria, siendo una valla infranqueable para los órganos con potestad legislativa.

### 1.1. Alcance y caracteres de la potestad tributaria de los Gobiernos Departamentales

Cuando se habla de la potestad tributaria, se alude a la posibilidad jurídica del Estado de imponer prestaciones pecuniarias coactivas, con prescindencia de la voluntad del obligado a su pago.

Nuestro ordenamiento jurídico fundamental establece una potestad tributaria de alcance nacional, reservada en dicho ámbito a la ley (artículo 85 numeral 4° de la Constitución), y una potestad atribuida a

los Gobiernos Departamentales, la que se reserva a los actos legislativos departamentales, emanados de las correspondientes Juntas Departamentales (artículos 273, 275 y 297).

En virtud de dicha potestad, los Gobiernos Departamentales pueden crear diferentes tipos de tributos, aunque con relación a los “impuestos” tienen mayores restricciones.

En efecto, si bien pueden crear “tasas” por servicios públicos departamentales y “contribuciones especiales” por obras públicas departamentales (numerales 4to y 5to del artículo 297 de la Constitución), tienen limitada la potestad para crear “impuestos”, ya que sólo pueden recurrir a ésta última especie tributaria sobre ciertas “fuentes” taxativamente establecidas por la Constitución.

Esto es importante para el análisis que se realiza en el presente trabajo, ya que en virtud de lo expuesto podrá considerarse inconstitucional un “impuesto” creado sobre un hecho o situación no contemplada por las referidas “fuentes”.

En el apartado siguiente nos referiremos a la “fuente” en virtud de la cual el Gobierno Departamental de Montevideo ha creado la Contribución inmobiliaria Urbana, por lo que en este punto nos remitimos a lo expuesto en el aludido apartado.

Por otra parte, varios son los caracteres que la doctrina le reconoce a la potestad tributaria, aunque no todos presentan el mismo interés a los efectos de nuestro análisis.

En efecto, se ha dicho que la potestad tributaria es irrenunciable, ya que el ente al que le es asignada no puede disponer de ella. Además, se afirma que es permanente, ya que no decae por inacción o falta de ejercicio de la facultad por parte del ente titular, en consecuencia, también se dice que la aludida potestad es imprescriptible. También se afirma que la potestad tributaria se aplica en forma abstracta en cuanto a sus destinatarios, y se concreta en actos legislativos dictados con alcance general dentro del ámbito de aplicación.

Ahora bien, las aludidas características no presentan para el objetivo del presente trabajo la importancia que tiene una característica sobre la cual ha puesto especial atención el Dr. Rodríguez Villalba, vale decir, la originalidad o condición primaria de la aludida potestad tributaria.

Esta cuestión del carácter originario o derivado de la potestad tributaria departamental es importante para el tema objeto de análisis, porque si la potestad de los Gobiernos Departamentales fuera excepcional, la Constitución le habilitaría al delegante (en el caso, el legislador nacional) a tener incidencia en el alcance de la potestad del delegado (en el caso, los Gobiernos Departamentales), y ello derivaría en la necesidad de atender a la ley nacional para determinar si el ejercicio de la potestad tributaria departamental se ha mantenido dentro de los cánones de la Constitución.

Como lo ha señalando el citado Rodríguez Villalba, en aquellos estados unitarios que no hayan previsto la desconcentración en los municipios, la cuestión no se plantea. Pero en aquellos casos en los que se desconcentra y se atribuya potestad tributaria a los gobiernos locales (como ocurre en nuestro país), la caracterización respectiva dependerá del modo en que aquella se haya producido.

Expresa el citado autor: “Si se ha previsto el ejercicio compartido de la potestad por parte de una pluralidad de entidades –la nacional y las locales-, estaremos en presencia de un poder tributario asignado en forma originaria o primaria a todos quienes lo ejercen, porque procede directamente de la Constitución. Media una relación de primer grado entre el mandato y el órgano al que le ha sido conferida.”

“En cambio, cuando la potestad le ha sido asignada al Estado y se le faculta para delegarla, quien posee la potestad originaria es el ente delegante y quien la recibe, el gobierno delegado, la adquiere por derivación”<sup>1</sup>.

En la misma línea, señala el Dr. Andrés Blanco: “...sólo podrá hablarse de potestad excepcional si ella es derivada, o sea, si es el producto de una subdelegación de parte del titular de una potestad originaria (Parlamento) a favor de otro órgano representativo (la Junta Departamental). Por consiguiente la potestad tributaria departamental que derive directamente de la Constitución en las materias establecidas en el art. 297 debe considerarse como originaria y no excepcional o de segundo grado...”<sup>2</sup>.

1 Rodríguez Villalba, Gustavo. “La potestad tributaria de los gobiernos departamentales”, FCU 1998, pág. 54.

2 Consulta inédita del Dr. Andrés Blanco, presentada a solicitud de la Intendencia Municipal de Montevideo, entre otros, en autos “HUGUES, ISABEL Y OTROS C/ GOBIERNO DEPARTAMENTAL DE MONTEVIDEO.” Acción de Inconstitucionalidad, arts. 7 y 8 del Decreto Legislativo Departamental No. 32.265 de fecha 30 de octubre de 2007.

Surge de nuestra norma fundamental que la potestad tributaria conferida a los Gobiernos Departamentales proviene directamente de la Constitución y no depende de la delegación que la ley nacional realice a los Departamentos.

Por lo tanto, en virtud de lo expuesto, puede sostenerse que la potestad tributaria de los mismos es originaria.

Además, por estar establecida en la Constitución y directamente a favor de los Gobiernos Departamentales, la potestad tributaria de éstos puede considerarse autónoma, es decir, sólo los aludidos Gobiernos pueden establecer todos los aspectos referidos a la existencia y cuantía de los tributos departamentales.

Si la ley pretendiera regular algún aspecto de dichos tributos estarían invadiendo una esfera de competencia que la Constitución le asigna en exclusiva a los órganos legislativos departamentales.

Lo expuesto en los párrafos precedentes nos permite concluir que para analizar la regularidad constitucional de la Contribución Inmobiliaria Urbana de Montevideo, no es necesario acudir a disposiciones de la ley nacional, bastando poner la atención de nuestro análisis en la normativa departamental (que se describirá en el siguiente capítulo).

A modo de resumen de todo lo expuesto en el presente apartado, podemos señalar lo siguiente: i) la Constitución le asigna a los Gobiernos Departamentales potestad tributaria para crear "impuestos" sobre ciertas fuentes taxativamente enumeradas por el artículo 297, entre las cuales está aquella en base a la cual se ha creado la Contribución Inmobiliaria Urbana de Montevideo, cuestión a la cual nos referiremos en el apartado siguiente; y ii) los caracteres de la potestad tributaria departamental no son relevantes a los efectos de nuestro análisis, ni siquiera la cuestión de si se trata de una potestad originaria o derivada, ya que claramente se trata de una potestad que tiene su origen en la Constitución, que le asigna en exclusiva a los órganos legislativos departamentales la potestad de crear tributos, por lo que bastará el análisis de la norma superior para resolver la cuestión que ahora nos ocupa.

## 1.2. Potestad tributaria con relación a la Contribución Inmobiliaria Urbana

Nuestro país es un estado unitario con descentralización territorial en forma de Departamentos, los cuales tienen atribuciones y cometidos que le son propios.

Como ya se indicara, el artículo 297 de la Constitución de la República establece las fuentes de recursos de los Gobiernos Departamentales, incluyendo los recursos tributarios.

Desde el año 1967, la Carta distingue entre las tres especies tributarias que reconoce la doctrina más aceptada ("tasas", "contribuciones especiales" e "impuestos").

En lo que tiene que ver con los "impuestos", como ya se dijo, sólo pueden ser creados sobre determinadas "fuentes" (es la expresión que usa la propia Constitución), las que están taxativamente enumeradas por el citado artículo 297, y que según lo dispone el artículo 298 de la Carta, pueden ser ampliadas por una ley, "... que requerirá la iniciativa del Poder Ejecutivo y por el voto de la mayoría absoluta del total de componentes de cada Cámara...".

Cabe aclarar que en el caso la palabra "fuente" es usada por la Constitución para referirse al hecho o situación sobre las cuales los Gobiernos Departamentales pueden crear "impuestos".

Esto no significa que la Constitución describa el hecho generador de los impuestos departamentales, ello será competencia del legislador departamental, sino que la Carta alude en forma genérica a las situaciones que pueden constituir el "asiento" de los impuestos creados por los Departamentos.

En el caso de la Contribución Inmobiliaria Urbana, se ha entendido que la Constitución habilita a crearla en virtud de lo dispuesto por su artículo 297 inciso 1, que establece que serán fuentes de recursos de los Gobiernos Departamentales: "Los impuestos sobre la propiedad inmueble, urbana y suburbana, situada dentro de los límites de su jurisdicción, con excepción, en todos los casos, de los adicionales nacionales establecidos o que se establecieren...".

Por su amplitud gramatical, el citado artículo 297 inciso 1º, podría entenderse referido a todos los impuestos cuyo hecho generador tiene relación con los inmuebles, incluyendo no sólo su propiedad y posesión sino también su transmisión por acto entre vivos o por herencia.

Por lo tanto, es necesario determinar el alcance de la disposición en cuestión, para delimitar los “impuestos” que en virtud de dicho numeral pueden crear los Gobiernos Departamentales, y por ende, determinar si la citada norma constitucional habilita a los mismos a crear la Contribución Inmobiliaria Urbana, que es el tributo que nos ocupa, y en su caso, qué límites impone para establecer dicho impuesto.

Para determinar el alcance de la citada norma, se ha recurrido a la aplicación del método histórico de interpretación, es decir, se ha analizado las discusiones que se produjeron en el seno de la Comisión que discutió la reforma constitucional que llevó al actual texto de la Carta.

Citando dichos antecedentes, se ha señalado que hay elementos que permiten sostener que la Constitución adopta una posición restrictiva, es decir, sólo confiere a los Gobiernos Departamentales la potestad de crear el tributo que hasta la reforma constitucional era conocido como “Contribución Inmobiliaria”, y no cualquier impuesto que grave a la “propiedad inmueble”.

Al respecto, Addy Mazz transcribe la opinión de Ferrer Serra –miembro informante de la Cámara de Representantes-, quien frente a opiniones aisladas que podían avalar otras concepciones, insistió a favor de la interpretación restrictiva. En efecto, recuerda Addy Mazz que a juicio de Ferrer, “lo que se le otorgaba a los gobiernos departamentales era lo conocido en nuestro país, en nuestro derecho tributario, como contribución inmobiliaria”.

Sin embargo, varios autores le quitan trascendencia a la citada opinión de Ferrer, debido a que otros integrantes del cuerpo que discutió el proyecto de reforma constitucional mantenían una opinión diferente.

Ello lleva a Valdés Costa a señalar que los aludidos antecedentes constituyen un argumento muy pobre para interpretar el inciso 1º del artículo 297 de la Constitución, ya que las opiniones encontradas revelarían que no existió un propósito claro del legislador, y por ende, no puede concluirse sobre el alcance de la citada norma a partir de la opinión de Ferrer. En la misma línea se encuentra Rodríguez Villalba<sup>3</sup>.

No obstante, existen otros elementos de juicio que avalan la aplicación del método histórico de interpretación al inciso 1º del artículo 297.

Es así que la profesora Addy Mazz<sup>4</sup> resalta elementos históricos que permitirían avalar la tesis de quienes sostienen que la Constitución sólo habilitó a los Gobiernos Departamentales a crear impuestos que graven la posesión de inmuebles, incluyendo la propiedad de los mismos, pero no otros impuestos sobre dicho tipo de bienes (como pueden ser los impuestos que graven su transferencia).

En tal sentido, dicha autora observa que la norma consagrada en la Constitución del año 1967, es originaria de la Constitución de 1952, que consagró por primera vez en el país la distribución de la potestad tributaria por “fuentes”.

La aludida autora menciona que cuando “se aprueba dicha Constitución, la situación era la siguiente: existía un impuesto nacional a la propiedad inmueble denominado contribución inmobiliaria, estructurado por la ley No. 9.189, de 4 de enero de 1934, que en su art. 1 preveía: “Los inmuebles comprendidos en el territorio de la República y poseídos a cualquier título, pagarán por concepto de contribución inmobiliaria, una cuota anual que será: ...”. También resalta que existían otros impuestos nacionales que gravaban la transmisión de la propiedad inmueble, y que en la misma Constitución de 1952, el artículo 298 preveía que por ley se podrían establecer nuevas fuentes de recursos departamentales, siempre que no se incurriera en “superposición impositiva”.

Interpretando en forma armónica las aludidas normas, Addy Mazz concluye que el constituyente quiso que el gobierno departamental tuviera potestad en relación a aquellos tributos cuyo producido ya le estaba destinado. Al otorgarles tal facultad, tornaba factible la autonomía y les permitía organizar ese tributo que gravaba la posesión de los inmuebles.

3 Rodríguez Villalba, “La Potestad Tributaria de los Gobiernos Departamentales”, páginas 192 y ss.

4 Addy Mazz. “La Contribución Inmobiliaria”. FCU, edición 1998, páginas 43 y ss.

Según la Dra. Mazz, el hecho de que tal disposición haya sido mantenida en la Constitución de 1967, agrega un argumento a los ya expuestos. Al momento de aprobarse la Carta de 1967, prevalecían las ideas sobre la utilización del instrumento impositivo como herramienta de la política fiscal. Razón por la cual se le sustrae la potestad tributaria sobre los bienes inmuebles rurales a los gobiernos departamentales y se le otorga al gobierno nacional, con el fin de que pueda emplear una política fiscal uniforme en todo el país.

Concluye que “del análisis de la norma en el contexto de la Constitución y el sistema tributario, a la luz de la estructuración actual en el país de la finanza local como mixta, surge que el alcance del inc. 1 del art. 297 no puede ser otro que el impuesto cuyo producido ya estaba destinado a los gobiernos departamentales, o sea el de Contribución Inmobiliaria cuyo presupuesto de hecho es la propiedad o posesión de los inmuebles urbanos y suburbanos”<sup>5</sup>.

En la misma línea, pero con base en una interpretación gramatical, puede recordarse la opinión de Peirano Facio, que considerando que el texto de la Constitución es claro, descarta los antecedentes de la norma. A juicio de éste autor, el texto permite afirmar que el concepto de “propiedad inmueble” al que alude el inciso 1° del artículo 297 es amplio, pero referido a la posesión de los inmuebles, no a otros hechos generadores diferentes<sup>6</sup>.

La señalada posición es compartida por el Tribunal de Cuentas, que por resolución de 16 de julio de 1990, observó el artículo 135 del proyecto de presupuesto elaborado para el período 1990-1995 por el Gobierno Departamental de Montevideo –que gravaba a los inmuebles urbanos y suburbanos del departamento que permanezcan tapiados o deshabitados–.

La observación consistió en indicar que tal artículo consagraba un hecho generador sobre una fuente de recursos no enunciada en el artículo 297 de la Constitución. El aludido órgano de control entendió que cuando el constituyente quiso incluir como fuente de recursos departamentales determinadas condiciones de utilización de los inmuebles, lo hizo a texto expreso en el inciso 2° del artículo 297 de la Carta.

A modo de conclusión, puede afirmarse que del artículo 297 inciso 1° se desprende que los Gobiernos Departamentales pueden crear la Contribución Inmobiliaria Urbana y Suburbana, es decir, un impuesto que grava la propiedad o posesión de bienes inmuebles con dicha ubicación.

Además, puede afirmarse que sólo los Gobiernos Departamentales pueden crear dicho impuesto, porque como antes se señalara, su potestad en materia tributaria es originaria y autónoma, y por ende, la ley nacional sólo puede tener la injerencia que le reconozca la Constitución.

Es decir que los Gobiernos Departamentales tienen la posibilidad de dictar normas con fuerza de ley en su jurisdicción estableciendo impuestos sobre los bienes situados dentro de sus respectivos territorios departamentales, regulando todo lo referido a los aspectos de la tributación, es decir, el hecho generador, el sujeto pasivo de la obligación tributaria, la base de cálculo, alícuotas, exoneraciones, procedimiento de recaudación y fiscalización.

Es importante resaltar desde ya, que al conferirle a los Gobiernos Departamentales la potestad de establecer la Contribución Inmobiliaria Urbana, en ningún momento la Constitución establece a texto expreso alguna limitación respecto a las alícuotas a fijar por el Gobierno Departamental, es decir, el texto constitucional no aclara que las mismas deben ser proporcionales o progresivas, o si deben adoptarse otras modalidades al respecto.

Es en virtud del inciso 1° del artículo 297 que se viene de analizar que en la actualidad existe un impuesto nacional sobre los inmuebles rurales de cada departamento, la Contribución Inmobiliaria Rural, y diecinueve impuestos sobre la propiedad inmueble urbana y suburbana, es decir, la Contribución Inmobiliaria Urbana y Suburbana que hoy existe en cada Departamento.

5 Ob, cit, página 48.

6 Citado por Addy Mazz, op. Cit., página 45.

### 1.3. Conceptos de urbano, suburbano y rural en el ordenamiento jurídico

El establecimiento de los límites de las distintas zonas tiene gran importancia debido a las diferentes potestades tributarias a las cuales están sometidas las zonas urbanas y suburbanas por un lado, y las rurales por el otro.

En efecto, como se señalara en el apartado anterior, los Gobiernos Departamentales sólo pueden crear el impuesto de Contribución Inmobiliaria Urbana y Suburbana, por lo que resulta necesario hacer una referencia a dichos conceptos, los que cabe advertir desde ya no son definidos por la Constitución en el inciso 1° del artículo 297.

Las referencias que realiza la Constitución a inmuebles urbanos, suburbanos y rurales, constituyen conceptos determinados en forma implícita que se extraen de realizar una interpretación armónica de las disposiciones del ordenamiento jurídico vigente.

Analizando el ordenamiento jurídico vemos que diversas son las normas jurídicas que contienen estos conceptos.

Así, la ley No. 1.796 define la tierra urbana como “el área comprendida en el amanzamiento de cada población...”; la ley No. 9.189 (ley orgánica de Contribución Inmobiliaria) distingue los inmuebles urbanos y suburbanos de los departamentos del litoral e interior, y los ubicados en zonas rurales. El artículo 5 de la Ley define que los bienes “suburbanos” son los que se encuentran situados en los arrabales de las ciudades, villas y pueblos. Y además agrega que corresponde a las autoridades municipales fijar anualmente el límite de los arrabales.

Por su parte, el Decreto-Ley No. 10.866 establece que es competencia del Gobierno Departamental establecer para todos los puestos, villas y ciudades oficialmente reconocidos, los límites precisos de las zonas urbana y suburbana amanzanadas.

Ahora bien. En la determinación y delimitación de las zonas urbanas y suburbanas, los gobiernos departamentales, sin perjuicio de poseer atribuciones para efectuar la determinación y delimitación de dichas zonas (en virtud de lo dispuesto por la ley citada en último término), deben ceñir sus decisiones a las directrices o pautas legislativas. Es decir que no pueden en forma antojadiza fijar arrabales y zonas urbanas y suburbanas.

Ello es justamente lo que hace el Decreto Departamental de Montevideo No.18.591, norma departamental que califica –dentro de su jurisdicción- las zonas urbanas, suburbanas y rurales a efectos de la aplicación de las normas municipales que refieren al ordenamiento territorial y urbanístico del Departamento de Montevideo.

Las definiciones dadas por dicha Decreto, se ajustan al contenido implícito que esos conceptos tienen en la Constitución.

Se categorizan las zonas por diversos elementos: uso preferencial, características de las urbanizaciones y fraccionamientos, densidad demográfica por hectárea, propuesta por cada una, servicios públicos de la infraestructura.

Las zonas urbanas se caracterizan por el uso preferencial para habitación, con servicios y equipamientos complementarios. Además se permiten las actividades comerciales, administrativas y las industrias artesanales y domésticas. La densidad demográfica promedial admitida es de 500 habitantes por hectáreas neta de terreno, habitación diurna de 1.000 habitantes.

A modo de resumen, debe concluirse que aquellos que en ejercicio de la potestad tributaria conferida por la Constitución, estructuran el impuesto de Contribución Inmobiliaria –para el caso Urbana de Montevideo-, deberán ajustarse al contenido implícito de dicho concepto, lo que sin duda alguna configura un límite para la delimitación de las zonas urbana y suburbana.

Es decir que, según lo que viene de exponerse, de la interpretación armónica de las disposiciones del ordenamiento jurídico, surge que cuando hablamos de inmuebles ubicados dentro de los arrabales son urbanos, por el contrario, cuando quedan fuera de esa zona son rurales. Y puntualmente, para el Departamento de Montevideo, el Decreto No. 18.591 dictado por la Junta Departamental de Montevideo –respetando el concepto implícito que tienen los conceptos de urbano, suburbano y rural en la Constitución- categoriza dichas zonas a los efectos de la aplicación de las normas municipales.

## 1.4. Principios constitucionales que limitan el ejercicio de la potestad tributaria

Como lo señaláramos, el análisis de la regularidad constitucional de la Contribución Inmobiliaria Urbana de Montevideo no sólo requiere repasar el alcance y caracteres de la potestad tributaria departamental así como el alcance de la disposición constitucional en base a la cual se crea dicho tributo (inciso 1° del artículo 297), sino que importa recordar ciertos principios que la Constitución establece, ya que constituyen reglas que el legislador tributario debe observar a la hora de establecer cualquier tributo.

Dichos principios -a los cuales debe ceñirse el legislador nacional o departamental-, constituyen principios generales enunciados en la Constitución en forma expresa o implícita, ya que a través del artículo 72 de la Carta, se ha reconocido la existencia de principios que la Constitución no menciona a texto expreso. Debe recordarse en tal sentido que dicho artículo 72 dispone que la enumeración de los derechos que realiza la Constitución no es taxativa, y que “no excluye los otros que son inherentes a la personalidad humana o se derivan de la forma republicana de gobierno”.

Expondremos a continuación aquellos principios que tienen incidencia en materia tributaria, y que por ende, tienen incidencia directa o indirecta en el tema que nos ocupa.

### 1.4.1. Principio de legalidad

El principio de legalidad es de gran trascendencia en materia tributaria, y el mismo implica que sólo por un acto legislativo se pueden establecer tributos.

Ello significa que la administración financiera solo puede hacer lo que la ley expresamente le permite, no pudiendo extenderse más, aunque ello no se encuentre prohibido por ley.

Valdés Costa indica que todos los elementos que estructuran el tributo y determinan la cuantía de la obligación están reservados a la ley (en sentido amplio), salvo que una disposición constitucional expresa consagre una excepción.

En lo que refiere a la materia tributaria departamental, el citado principio se encuentra consagrado, entre otros, en el numeral 3° del artículo 273, que establece como atribuciones de las Juntas Departamentales: “... Crear o fijar, a proposición del Intendente, impuestos, tasas, contribuciones, tarifas y precios de los servicios que presten...”.

Por lo tanto, sólo a través de un acto legislativo departamental (Decreto de los Gobiernos Departamentales con fuerza de ley en su jurisdicción) se podrá describir el hecho gravado por los tributos departamentales, la base de cálculo de los mismos, se designará a los sujetos pasivos y en fin, se podrá establecer todo lo relativo a la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

El apartamiento de esta regla (legalidad) viciaría el acto de ilegalidad, y por lo tanto, lo haría impugnabile ante los órganos jurisdiccionales<sup>7</sup>.

En el caso de la Contribución Inmobiliaria Urbana de Montevideo, resulta importante recordar el principio constitucional de legalidad, porque el mismo permite concentrar nuestro análisis en el Decreto de la Junta Departamental de Montevideo que establece el tributo, es decir, el No. 32.265, ya que en virtud del recordado principio dicho acto legislativo es la única norma competente para disponer al respecto.

### 1.4.2. Principio de igualdad

Si bien se trata de un principio general de todo el ordenamiento jurídico, el principio de igualdad marca un verdadero límite al poder fiscal y a su ejercicio, que de ser violado por el Poder Legislativo o por la Junta Departamental respectiva, puede llevar a la consecuencia de que el Poder Judicial invalide la norma.

Encuentra su consagración en el artículo 8 de la Carta: “Todas las personas son iguales ante la ley, no reconociéndose otra distinción entre ellas sino la de los talentos o las virtudes”.

<sup>7</sup> Valdés Costa, Ramón. El Principio de Legalidad. El sistema uruguayo ante el derecho comparado, en: Simposio sobre el principio de legalidad en el derecho tributario, organizado por Facultad de Derecho y Ciencias Sociales e



Existen diversas manifestaciones del principio constitucional de igualdad que han sido resaltadas por la doctrina:

- la igualdad en la ley, en el sentido de que la ley no debe consagrar desigualdades, la misma debe dar un tratamiento igual a los contribuyentes que están en igual situación económica, respetando las desigualdades que se presentan entre las personas en cuanto a su capacidad contributiva. En este enfoque el límite está dado al Poder Legislativo, y responde a la concepción clásica del estado liberal. Las personas en igual situación deben ser tratadas como iguales, y la ley no debe hacer discriminaciones en perjuicio de determinados individuos o grupos de individuos.

- la igualdad por la ley, en el sentido de que la ley es utilizada para lograr una igualdad de los individuos corrigiendo las desigualdades económicas imperantes. La imposición puede ser utilizada para lograr la igualdad entre los ciudadanos, como por ejemplo, a través de una política de redistribución de ingresos o políticas de estabilización y desarrollo.

- la igualdad ante la ley, significa que la norma debe ser aplicada por igual a todos los afectados por ella. La ley tributaria debe asegurar igual tratamiento a todos los contribuyentes.

- la igualdad de las partes, supone que la relación jurídica tributaria es una relación de crédito y débito y no una relación de poder. Dictada la norma, Estado y contribuyentes son iguales ante la misma y en la relación jurídica que surge entre ellos.

Si bien el artículo 8° de la Constitución consagra a texto expreso la denominada "igualdad ante la ley", es decir, la prohibición dirigida fundamentalmente al Juez y a la Administración de realizar distinciones que no se encuentran en la ley en sentido formal, lo cierto es que tanto la doctrina como la jurisprudencia están de acuerdo en que el artículo 8° recoge en forma implícita el ya recordado "principio de igualdad en la ley".

En tal sentido, cabe citar algunos fallos de la Suprema Corte de Justicia (SCJ), como es el caso de la Sentencia No. 112/2005, que expresó lo siguiente: "...tal como ha sostenido la Corte en Sent. No. 133/04: "El principio consagrado en el art. 8 de la Lex Fundamentalísima importa la prohibición de imponer por vía legal un tratamiento discriminatorio, es decir, un tratamiento desigual entre aquéllos que son iguales, pero no la de adoptar, por vía legislativa, soluciones diferentes para situaciones o personas que se encuentran a su vez en posición diferente..." (Cf. Sentencias No. 101, 33/94, 312/95, 283/03, entre otras). Posición coincidente con la expuesta por Jiménez de Aréchaga en "La Constitución Nacional", t.I, cuando afirma con relación a su alcance: "Uniformemente se ha admitido que ese precepto no ha excluido la posibilidad de que se legisle para clases o grupos de personas. Lo que la norma exige es que hombres iguales, en circunstancias iguales, reciban un tratamiento igual. De tal manera, el principio de igualdad o de la igual protección ante las Leyes se nos aparece como susceptible de una definición semejante a la que se da en la justificación retributiva" (Ob. cit. pág. 366)"

En igual sentido se pronunció la Corte -con otra integración- en el fallo No. 235/1997: "...solamente se viola el principio de igualdad, cuando para un caso determinado y concreto, se dispone por parte de una ley, un tratamiento específico, pero de ninguna manera ocurre esta violación cuando la norma legislativa se refiere no a la totalidad de todos los habitantes, sino a un grupo determinado de ellos. La ley respeta este principio de igualdad al establecer un trato igualitario hacia todos los que están en igual situación y en cuanto al alcance de ese principio sea el de evitar el tratamiento desigual de personas que están en igualdad de condiciones..."

"El principio que está establecido en el artículo 8 de la Constitución de la República, supone la prohibición de imponer, por la vía legal, un tratamiento discriminatorio, es decir, desigual entre quienes son iguales, pero no la de adoptar legalmente soluciones diferentes para situaciones o personas que estén en diferentes posiciones". "De manera pues que la igualdad ante la ley no se menoscaba cuando como en la especie, se trata de la misma manera a un grupo de personas..."

### 1.4.3. Principio de capacidad contributiva

A su vez, el Derecho Tributario recoge algunos principios que son derivaciones del mencionado principio general de igualdad, al que se hiciera referencia en el apartado anterior, y que por su importancia merecen ser tratados por separado.

Es el caso del principio de capacidad contributiva, del cual resulta como corolario el principio de la progresividad, los que han sido desarrollados con el objetivo de lograr una mejor aplicación del principio de igualdad ante las cargas públicas.

Señala en tal sentido el Profesor Ramón Valdés Costa: “Es el caso de la capacidad contributiva, criterio de tan amplio desarrollo en la doctrina, con su vasta problemática en materia de sistemas y procedimientos y el de la utilización de la progresividad, como instrumento para lograr –según autorizada doctrina- una cabal vigencia del principio”<sup>8</sup>.

Tanto doctrina como jurisprudencia han desarrollado el citado principio en la materia tributaria, definiéndolo como el trato igual a los iguales y desigual o los desiguales en el sentido de igualdad o desigualdad de capacidad contributiva.

Desde esta perspectiva, aceptar que quienes se encuentran en situación similar deben ser tratados por igual, y que los que están en diferente situación deben ser tratados desigualmente, supone la adopción de criterios para clasificar a los grupos de personas a los fines fiscales, criterios que deben permitir la formación de categorías que agrupen razonablemente a personas en similar situación económica, vale decir, con similar capacidad para contribuir con las cargas públicas.

En la doctrina nacional puede hacerse referencia a un enfoque tradicional y a un enfoque menos ortodoxo, que difieren en cuanto al alcance del concepto de capacidad contributiva.

Como representante del concepto ortodoxo puede citarse a Ramón Valdés Costa, quien haciendo referencia a la noción de capacidad contributiva manifiesta que la misma tiene dos posibilidades de aplicación: “La primera se relaciona con el establecimiento del tributo y su imputación a los sujetos pasivos. Para que el tributo sea justo es imprescindible que el contribuyente tenga, a juicio del legislador, la capacidad económica suficiente para contribuir. La determinación de esa capacidad es un acto discrecional, que encuentra su fundamento en las ideas políticas dominantes. Su campo de aplicación natural está limitada, por razones obvias, a los impuestos y las tasas...”.

“La segunda posibilidad se relaciona con la cuantificación de la obligación impositiva a los efectos de mejor adecuarla al principio de la igualdad en la ley. Como en el caso precedente, es un concepto relativo a las ideas políticas dominantes”<sup>9</sup>.

Es decir que, según Valdés Costa y quienes se afilian a la posición más ortodoxa en cuanto al alcance del concepto de la capacidad contributiva, tanto se relacione la capacidad contributiva con el establecimiento del tributo y su imputación, o con la cuantificación de la obligación impositiva, en ambos casos, estaríamos ante un concepto relativo que variará según la política fiscal predominante.

Ahora bien, debido a la importancia que presenta el principio de capacidad contributiva para el tema que nos ocupa, cabe resaltar que la doctrina habla de la proporcionalidad o la progresividad como mecanismos que buscan alcanzar la igualdad a la que hemos hecho referencia, aunque la preferencia por una u otra depende de las distintas corrientes del pensamiento financiero.

Cabe destacar que la Ciencia de las Finanzas ha desarrollado métodos o técnicas de imposición que conducen a determinar el monto de las prestaciones. Así, las alícuotas pueden ser fijas, proporcionales o progresivas. Los impuestos proporcionales y progresivos se diferencian en el tipo de tasa aplicable.

Excede el presente trabajo extendernos realizando un desarrollo de los métodos de imposición citados. Pero es pertinente exponer aunque sea sucintamente, en que consiste cada uno de los métodos enunciados en el párrafo anterior.

En los impuestos de tipo progresivo, a mayor ingreso, se tributa un porcentaje creciente de éste. La progresividad se refleja en aquellos impuestos en los que la relación de la cuantía del mismo respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de ésta.

A su vez, hay que diferenciar dos tipos de progresividad, por un lado por escalas o escalonamientos progresionales –caso de la actual Contribución Inmobiliaria Urbana de Montevideo- y por otro lado, la progresividad por clases. Por escalas se aplica dividiendo la riqueza imponible en fracciones y a cada una

8 Ramón Valdés Costa, “Instituciones de Derecho Tributario”, Editorial Depalma, Bs.As, 1992, páginas 439 y 440.

9 Ramón Valdés Costa, “Instituciones de Derecho Tributario”, Editorial Depalma, Bs.As, 1992, página 447.

se le aplica una tasa determinada, que va aumentando hasta alcanzar una tasa máxima donde el impuesto se vuelve proporcional; en la progresividad por clases se aplica a toda la riqueza la alícuota correspondiente a la fracción final.

Hay quienes consideran que el impuesto progresivo solo es concebible cuando se trata de impuestos personales ya que son los únicos que pueden tener en cuenta toda la situación económica del individuo. Afirman que en los impuestos de tipo real –como es el caso de la Contribución Inmobiliaria Urbana de Montevideo- no puede aplicarse alícuotas progresivas ya que irían contra el principio de igualdad consagrado en el artículo 8 de la Constitución.

Valdés Costa se pronuncia en el sentido que se viene de indicar. Sostiene que “...la progresividad no encuentra justificación racional y técnica en los impuestos reales –por oposición a los personales- que gravan manifestaciones aisladas de la riqueza porque eso puede estar compensado por la existencia de otros bienes o recursos del contribuyente. (...) Los ejemplos son muy numerosos. Una persona puede tener un bien inmueble valioso pero hipotecado y tener otras deudas; de esa manera, tendría una capacidad contributiva muchísimo menor que el propietario de varios inmuebles de escaso valor que no tienen gravámenes. La capacidad contributiva del propietario de un inmueble valioso –aun tomada desde el punto de vista de la riqueza inmobiliaria- puede ser mucho menor que la de una persona que posea varios inmuebles de menor valor...”<sup>10</sup>

Como ya se adelantara, existe un enfoque más moderno respecto al concepto de capacidad contributiva. Puede citarse en tal sentido la opinión del Dr. Andrés Blanco, para quien cualquiera sea el contenido que se le de a la capacidad contributiva, es como todo principio, un precepto normativo en sentido amplio, es decir, una fórmula perteneciente al discurso prescriptivo entendido como aquél que, de una u otra forma, pretende dirigir la conducta.

Como consecuencia de lo anterior, el Dr. Blanco indica que debe deslindarse con precisión si la capacidad contributiva es utilizada en el curso de una argumentación moral o de una argumentación jurídica.

Ello es de gran importancia, ya que no pueden trasladarse sin más las consideraciones que se dan en el campo moral a las que se realizan en el campo jurídico.

Al respecto expresa: “...en el campo ético los problemas consisten en deslindar qué cosas deben entenderse por “capacidad contributiva”, y cómo y en qué medida debe apreciarse la misma, cuestiones a las que dediqué mi atención en el trabajo indicado. Pero como lo advertí en aquella oportunidad, y resulta de la simple lectura del trabajo, buena parte de las apreciaciones que allí se hacen no son trasladables a una discusión jurídica, por la sencilla razón de que en el terreno jurídico lo que llamamos “capacidad contributiva” estará en todo caso constituido por lo que dentro del sistema jurídico se entienda como tal. Ello es mucho más evidente en los regímenes constitucionales que, como el nuestro, carecen de una consagración explícita de la capacidad contributiva, y donde ella ha sido propuesta por la dogmática y la jurisprudencia como una “inferencia” a partir del “principio de igualdad” del artículo 8º de la Constitución, o como uno de los “principios implícitos” del artículo 72”.

Más adelante agrega: “...algo que no puede en forma alguna perderse de vista es que no existe absolutamente ningún consenso en cuanto a cuáles son las manifestaciones más aptas de capacidad contributiva, ni tampoco cuál es la forma de medirla. Como lo señaló el suscrito en su oportunidad, esto significa que la capacidad contributiva como premisa para una discusión jurídica, en *Uruguay y también en el resto del mundo* (puesto que esta indefinición de contenidos y alcances es universal incluso en las Constituciones que contienen textos que explícitamente refieren a esta “capacidad” como parámetro de constitucionalidad de los impuestos), sólo puede plantearse de una forma vaga y laxa: otra vez empleando términos de Alexy y de la dogmática constitucional tradicional, ella es un *mandato de optimización o norma programática*. Ello no quiere decir en modo alguno que su admisión como mandato constitucional sea meramente nominal, y que de hecho se vuelva inoperante, por lo pronto, puede construirse un consenso en que existen ciertas circunstancias de la vida humana (como el estado civil, o el tener una cierta profesión) que no pueden ser objeto de imposición en tanto no significan en sí mismas, y bajo ninguna concepción, manifestaciones de aptitud económica alguna, y por lo tanto no denotan nunca capacidad contributiva.”

<sup>10</sup> Valdés Costa, Ramón. Versión taquigráfica de 1 de abril de 1993 de su exposición ante la Comisión de Constitución, Códigos, Legislación General y Administración, de la Cámara de Representantes. Carpeta No. 2453 de 1992, p.5.

Manifiesta que: "...de allí hacia delante, toda ulterior pretensión de especificar el "principio de capacidad contributiva" puede racionalmente conducirse en el plano ético, pero en el campo jurídico estará estrictamente limitada por su institucionalización en torno al Derecho Positivo..."<sup>11</sup>.

En resumen, el principio de capacidad contributiva es derivado del principio general de igualdad. Es quizás uno de los principios más controvertidos y difíciles de precisar con exactitud por parte de la doctrina tributaria.

A su vez, el principio de la progresividad es un corolario del principio de capacidad contributiva. Ambos principios han sido desarrollados con el objetivo de lograr una mejor aplicación del principio de igualdad ante las cargas públicas.

En definitiva, lo que se busca es que los contribuyentes del Estado o de un Gobierno Departamental –como es el caso que nos ocupa– aporte en la cantidad más aproximada posible a la proporción de sus respectivas capacidades económicas.

#### 1.4.4. Principio de no confiscación

Cabe hacer referencia a este principio porque fue alegado por quienes impugnaron la Contribución Inmobiliaria Urbana de Montevideo por considerarla inconstitucional, y por ende, fue tratado por la Corte en los fallos que se citarán más adelante en este trabajo.

Uno de los argumentos que se maneja por parte de quienes defienden el carácter constitucional de este principio es que el impuesto sería confiscatorio cuando su monto deviene tan elevado que el propietario se ve impedido del ejercicio del dominio del bien del cual es titular.

Ello implicaría que se estaría contrariando los artículos 7 y 72 de la Constitución, puesto que ambos refieren –en forma explícita o implícita– al derecho de propiedad, que sería violado por el tributo confiscatorio, al menos según lo exponen quienes defienden el carácter constitucional de la regla de la no confiscatoriedad.

El artículo 7° establece que todos los "...habitantes de la República tiene derecho a ser protegidos en el goce de su vida, honor, libertad, seguridad, trabajo y propiedad. Nadie puede ser privado de estos derecho sino conforme a las leyes que se establecen por razones de interés general."

Por su parte, el artículo 72° expresa que la "...enumeración de derecho, deberes y garantías hecha por la Constitución, no excluye los otros que son inherentes a la personalidad humana o se derivan de la forma republicana de gobierno".

En definitiva se habla de que un impuesto es confiscatorio cuando el sujeto pasivo del mismo se ve impedido del dominio del bien objeto del gravamen.

Existen grandes dificultades para determinar con precisión a partir de qué límite el impuesto se vuelve confiscatorio.

En materia tributaria puede considerarse que se lesiona el derecho de propiedad en aquellos casos en los que las obligaciones tributarias implican al contribuyente un desprendimiento de parte de sus bienes o una cuota importante de su renta.

En contra de lo expuesto en los párrafos precedentes, se ha dicho que las leyes o los Decretos Departamentales con fuerza de ley en su jurisdicción, que crean el tributo, no afectan por esa sola circunstancia, el derecho de propiedad.

Valdés Costa señala que "...cuando el impuesto alcanza elevados montos, como sucede en los impuestos fuertemente progresivos, gran parte de la doctrina considera que se ha violado el derecho de propiedad e invoca el principio de no confiscatoriedad. Esta posición merece dos objeciones. La primera: en tales casos, el impuesto no viola el derecho de propiedad; no hay incautación de bienes, en el sentido de desapoderamiento sin justa compensación; sino una imposición que provoca un sacrificio económico excesivo, de carácter monetario que naturalmente tendrá ciertas repercusiones en el patrimonio del contribuyente. La segunda: las normas constitucionales que regulan la cuestión no establecen un principio, sino una prohibición dirigida al legislador, destinada a evitar una imposición excesiva, superior a las posibilidades del contribuyente de

11 Informe del Dr. Andrés Blanco en oportunidad de evacuar consulta relativa a la constitucionalidad del artículo 8° del decreto de la Junta Departamental de Montevideo No. 32.265.

contribuir a las cargas públicas, sin afectar su derecho a una subsistencia digna. Por lo tanto, de acuerdo con la doctrina más admitida en derecho tributario contemporáneo, el principio violado es el de la capacidad contributiva...<sup>12</sup>

En el mismo sentido, Jiménez de Aréchaga expresa que de las normas constitucionales que hacen referencia al derecho de propiedad, no surge el principio de no confiscatoriedad en materia fiscal<sup>13</sup>.

### 1.4.5. Principio de seguridad jurídica

Al hablarse de seguridad jurídica, se hace referencia a la estabilidad y certeza que debe proporcionar el derecho como conjunto de normas que regulan la convivencia social y permite resolver conflictos interpersonales.

En el caso de bienes inmuebles, podría sostenerse que el impuesto de Contribución Inmobiliaria vulnera el principio de seguridad jurídica, ya que la estabilidad y certeza que debe proporcionar el derecho a los habitantes de la República se ve perturbada al no saber cuál es la real posición de sus bienes inmuebles en el mercado, y la posición de los mismos respecto de la Administración Departamental recaudadora que hace gravosa la situación patrimonial de los titulares de bienes inmuebles.

Este principio resulta fundamental en materia tributaria, debido a la importancia que tienen las inversiones inmobiliarias en el país. El concepto de seguridad jurídica se resume en evitar un sentimiento de inseguridad entre los contribuyentes, pues las normas jurídicas deben ofrecer a los destinatarios de las mismas un panorama claro del cual surjan sus derechos y también sus obligaciones.

Un uso adecuado del instrumento tributario, es una buena atracción para quienes invierten en nuestra plaza, sobre todo en aquellos aspectos relacionados con incentivos tributarios y la planificación de la actividad a desarrollar.

Es lógico entonces que la seguridad jurídica incida en aspectos trascendentes tales como la interpretación de las normas, la vigencia de las mismas en el tiempo, etc.

Asimismo, al hablar de la seguridad jurídica, se hace referencia a la vigencia de la ley o el Decreto Departamental con fuerza de ley en su jurisdicción, en el tiempo. En la Constitución uruguaya no existe norma que consagre en forma expresa la irretroactividad de la norma tributaria material, es decir la norma que crea el tributo, que establece el hecho generador en todos sus aspectos y los elementos cuantificantes de la obligación tributaria.

Pero según la doctrina, si la seguridad jurídica es la certeza, la previsibilidad, la sanción de normas tributarias que van a regir situaciones ocurridas en el pasado, es violatoria de este principio.

Se entiende que si bien el principio se aplica a todo tipo de norma, en el derecho tributario su vigencia es mucho más clara, porque se estarían captando capacidades contributivas pasadas, que pueden no existir en el presente. En virtud de lo cual, aún cuando el principio de la irretroactividad de las leyes no esté recogido por la Constitución, las normas con ese carácter deben analizarse a efectos de determinar si son violatorias de otros principios constitucionales como el de seguridad.

## 2. MARCO NORMATIVO

En este capítulo se hará referencia a la normativa vigente sobre Contribución Inmobiliaria Urbana de Montevideo. Específicamente, y en virtud del recordado principio constitucional de legalidad, haremos referencia a la norma legal departamental que establece el tributo.

La última norma dictada por el Gobierno Departamental de Montevideo es el DJD N° 32.265, cuyos artículos 7 y 8 regulan el tributo en cuestión.

Dichos artículos rezan:

<sup>12</sup> Valdés Costa, Curso de Derecho Tributario, 2° edición, pág. 128.

<sup>13</sup> Jiménez de Aréchaga. "La Constitución Nacional", T. II, página 153 y ss.

“Artículo 8: (Impuesto de Contribución Inmobiliaria. Cuantía). Los propietarios o poseedores a cualquier título, los promitentes compradores con promesa inscrita y mejores postores de remate judicialmente aprobado, de bienes inmuebles comprendidos en el suelo urbano del Departamento abonarán por concepto de Contribución Inmobiliaria el valor que resulte de aplicar a la porción de valor real del respectivo inmueble (tierra y mejoras) comprendida en cada tramo de la escala la alícuota correspondiente a dicho tramo, de acuerdo al siguiente detalle:

Por el valor real comprendido hasta \$250.000 (doscientos cincuenta mil pesos uruguayos) el 0,25% (cero con veinticinco por ciento) del valor real del bien inmueble;

Por el valor real comprendido entre \$250.001 (doscientos cincuenta mil un pesos uruguayos) y \$625.000 (seiscientos veinticinco mil pesos uruguayos) el 0,75% (cero con setenta y cinco por ciento) del valor real del bien inmueble;

Por el valor real comprendido entre \$ 625.001 (seiscientos veinticinco mil un pesos uruguayos) y \$ 1.250.000 (un millón doscientos cincuenta mil pesos uruguayos) el 1% (uno por ciento) del valor real del bien inmueble;

Por el valor real comprendido entre \$1:250.001 (un millón doscientos cincuenta mil un pesos uruguayos) y \$ 25:000.000 (veinticinco millones de pesos uruguayos) el 1,2% (uno con dos por ciento) del valor real del bien inmueble;

Por el valor real que supere los \$ 25:000.000 (veinticinco millones de pesos uruguayos) el 1,4% (uno con cuatro por ciento) del valor real del bien inmueble.”

“Artículo 7: Cuando por cualquier motivo quedaran suspendidos o sin efecto cualquiera de los tributos e ingresos establecidos o modificados por las disposiciones de este decreto, se aplicarán automáticamente las normas sustituidas por aquéllos.

A los efectos de no alterar las obras y los servicios, observando el debido equilibrio presupuestal, los tributos e ingresos que recobren vigencia deberán ser revisados de acuerdo a los montos de los tributos e ingresos que fueren suspendidos o dejados sin efecto. Para ello, la Intendencia Municipal remitirá de inmediato a la Junta Departamental el proyecto de decreto correspondiente”.

## 2.1. Aspecto material del hecho generador

Recordamos que por hecho generador se entiende el hecho o evento que describe la ley que establece el tributo y cuyo acaecimiento genera el nacimiento de la obligación tributaria.

El artículo 8 del DJD N° 32.265 consagra como hecho generador la propiedad o posesión a cualquier título, incluyendo la que resulta de la promesa de compra inscrita y la que ostentan los mejores postores de remates judicialmente aprobados de bienes inmuebles comprendidos en el suelo urbano de Montevideo.

Ello se deduce de la redacción del artículo, el cual establece que el Impuesto de Contribución Inmobiliaria alcanza a los “...propietarios o poseedores a cualquier título, los promitentes compradores con promesa inscrita y mejores postores de remate judicialmente aprobado, de bienes inmuebles comprendidos en el suelo urbano del Departamento...”.

Los conceptos que establece la norma, se extraen del derecho común, ya que la misma no los define en forma expresa, ni surge del contexto que se les haya querido otorgar otro significado.

## 2.2. Aspecto espacial del hecho generador

Este elemento significa el ámbito espacial en que se verifica el presupuesto de hecho, y no debe confundirse con el ámbito de vigencia de la norma tributaria.

En la norma departamental objeto de estudio, los inmuebles gravados son aquellos que se encuentran ubicados en el suelo urbano de Montevideo: “...de bienes inmuebles comprendidos en el suelo urbano del Departamento...”.

Como ya fue expuesto al analizar el concepto de urbano, en la Constitución no encontramos definición de que se entiende por zona urbana, por lo que debe recurrirse a las normas jurídicas que contienen tal concepto para interpretar el sentido del mismo.

Al respecto –y como ya se hizo mención–, el Decreto Departamental No. 18.591 categoriza las zonas urbana, suburbana y rural, considerando que las zonas urbanas se caracterizan por el uso preferencial para habitación con los servicios y equipamientos complementarios, con una densidad demográfica promedio de 500 habitantes por hectárea nea de terreno, habitación diurna de 1000 habitantes.

### 2.3. Aspecto temporal del hecho generador

Se entiende por tal el elemento del hecho generador que se relaciona con el tiempo en el cual se debe producir el hecho que describe la ley para que se origine la obligación tributaria.

Para el caso, estamos ante un hecho permanente, que consiste en situaciones o estados con vocación de permanecer en el tiempo: "...propietarios o poseedores a cualquier título, los promitentes compradores con promesa inscripta y mejores postores de remate judicialmente aprobado...".

Es decir que se trata de situaciones que tienden a durar en el tiempo.

A este tipo de hechos generadores la doctrina los denomina "permanentes", por su vocación de continuidad, ya que se puede precisar un momento de inicio de la situación pero la misma se puede mantener en forma indefinida, hasta que el propietario venda el bien, o se transfiera por sucesión por cauda de muerte (por mencionar algunos ejemplos).

En consecuencia, la Contribución Inmobiliaria Urbana es un impuesto permanente, cuyo hecho generador no requiere de un período para su formación, sino que se grava una situación que permanece.

No obstante, como todo hecho generador tributario, debe tener un momento de verificación.

Se trata de un impuesto permanente, cuyo hecho generador se configura el 1 de enero de cada año, ello en virtud de que las disposiciones del Código Tributario Nacional le son aplicables como teoría más recibida de la materia, según jurisprudencia constante de la Suprema Corte de Justicia y del Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

Así y según lo dispone el artículo 8° del Código Tributario "...El hecho generador para cuya configuración se requiere el transcurso de un período, se considerará ocurrido a la finalización del mismo, cuando sea de carácter permanente, se considerará ocurrido al comienzo de cada año civil".

Reiteramos que si bien el Código Tributario expresamente establece que no aplica a los tributos de los Gobiernos Departamentales, según jurisprudencia constante de la Corte sus disposiciones se entienden aplicables a los mismos como doctrina más recibida, criterio que compartimos.

### 2.4. Aspecto subjetivo del hecho generador

El sujeto activo de la relación jurídica tributaria, es decir, el acreedor del tributo, surge de la propia Constitución: es el Gobierno Departamental.

Por su parte, el sujeto pasivo, se encuentra definido en el artículo 8° del Decreto Departamental No. 32.265: es el propietario o poseedor a cualquier título, el promitente comprador con promesa inscripta y mejores postores de remates judicialmente aprobados, de bienes inmuebles comprendidos en el suelo urbano del Departamento de Montevideo.

### 2.5. Base de cálculo y alícuotas aplicables

De acuerdo con el artículo 8 del Decreto de la Junta Departamental de Montevideo No. 32.265, el contribuyente tributa en función del valor real de su propiedad, en aplicación de tasas progresionales, estableciéndose 5 franjas.

Es una progresividad por escalas, el monto imponible se va dividiendo en porciones según se ubique en uno u otro tramo de los previstos por el legislador, la alícuota se aplica en forma exclusiva al valor ubicado en el tramo respectivo.

La nueva forma de cálculo del impuesto a la Contribución Inmobiliaria Urbana de Montevideo está basada en la eliminación del sistema de zonas vigente en el régimen anterior y en la consideración del 100% del valor real para determinar el impuesto; en nuevos aforos surgidos a consecuencia de la actualización catastral realizada por la Dirección Nacional de Catastro y un nuevo sistema de franjas y tasas progresivas.

En cuanto a la forma de aplicación de las alícuotas progresivas, se procede igual que en el caso del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, esto es, tomando en cuenta distintos tramos de valor real a tales efectos. Las alícuotas progresivas se aplican –para arribar al monto definitiva a pagar– por escala.

Para el cálculo de la nueva Contribución Inmobiliaria se toman en cuenta los valores reales establecido por la Dirección General de Catastro Nacional, oficina especializada dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas, que no tiene en cuenta valores del mercado sino que es el resultado de una apreciación directa de carácter técnico realizada en base a las características intrínsecas del bien y a elementos extrínsecos del mismo. Entre los elementos intrínsecos, pueden destacarse la ubicación del inmueble, el metraje del mismo, el tipo de suelo, capacidad de producción, etc. Entre los elementos extrínsecos, pueden destacarse la proximidad a obras públicas relevantes, a inversiones importantes realizadas por privados como ser centros comerciales, acceso a medios de transporte, en general a las características urbanísticas de la zona.

En realidad, el valor real de los bienes inmuebles, es un valor fiscal –no de mercado– apreciado directamente por la oficina técnica correspondiente en función de criterios adoptados por ella misma en ausencia de previsión legal al respecto, que atienden a factores intrínsecos y extrínsecos de la propiedad raíz.

Puede darse el caso de que el sujeto pasivo del tributo Contribución Inmobiliaria no comparta el valor resultante de la actualización catastral, y en tal caso debería solicitar a la Dirección Nacional de Catastro la revisión de la tasación.

### **3. ANALISIS DE LA REGULARIDAD CONSTITUCIONAL DE LOS ARTÍCULOS 7 Y 8 DEL DECRETO NO. 32.265 DE LA JUNTA DEPARTAMENTAL DE MONTEVIDEO**

Como ya se adelantara, varias han sido las acciones de inconstitucionalidad que se han presentado ante la Suprema Corte de Justicia, cuestionando la actual normativa sobre Contribución Inmobiliaria Urbana de Montevideo

En lo personal, considero que el actual Impuesto a la Contribución Inmobiliaria Urbana de Montevideo se ajusta a las normas y principios que emanan de la Constitución de la República.

Entiendo que la posesión de un bien inmueble es demostrativo de riqueza y de la capacidad contributiva de las personas, sin desconocer, obvio es decirlo, que se trata de una manifestación aislada de riqueza, pero manifestación al fin.

Los artículos 7 y 8 del Decreto No.32.265, a mi entender, no vulneran el principio de igualdad ante las cargas públicas, ya que, en el caso, se legisla para clases o grupos de personas determinados, constituidos justa y racionalmente.

Por su parte, la imposición de tasas y alícuotas progresivas, no encuentra limitación constitucional, en virtud de lo cual, el Gobierno Departamental tiene la facultad de optar por este tipo de imposición.

Además, la imposición de alícuotas progresivas, a contrario de lo sostenido por quienes cuestionaron la regularidad constitucional de la actual Contribución Inmobiliaria Urbana de Montevideo, no es sinónimo de adopción de una determinada política fiscal.

A continuación desarrollaré tales fundamentos, que son en lo medular, los que han manejado los representantes de la Intendencia Municipal de Montevideo a la hora de contestar las múltiples demandas de



inconstitucionalidad; así como los fundamentos expuestos por el Sr. Fiscal de Corte al evacuar las vistas que la Suprema Corte de Justicia le confirió en todas las acciones de inconstitucionalidad planteadas.

### 3.1. Principio de igualdad ante las cargas públicas. Capacidad Contributiva

Entiendo que el Decreto Departamental No. 32.265 no vulnera el principio de capacidad contributiva en sentido jurídico.

A mi entender, y compartiendo lo expuesto por el Dr. Andrés Blanco, no puede sostenerse la inconstitucionalidad en atención a que el impuesto grava cada inmueble en forma aislada, con prescindencia de la totalidad de los inmuebles de los que sea propietario el contribuyente.

El artículo 297 numeral 1º) de la Constitución, nos habla de que los Gobiernos Departamentales tienen competencia autónoma para establecer impuestos a la propiedad inmueble urbana y suburbana situados dentro de los límites del Departamento, con independencia de que se grave cada inmueble en forma aislada, todos los inmuebles como conjunto, con tasas proporcionales o progresivas, etc.

Es decir que, por la forma en que la Constitución distribuye la potestad tributaria departamental, puede darse el caso de que dos personas, ante igual riqueza, sean gravadas en forma distinta.

Sería por ejemplo el caso de una persona que es propietaria de un inmueble en Montevideo por valor 1000, mientras que otra es propietaria de dos bienes inmuebles, uno situado en Montevideo por un valor de 600 y otro en Rivera por 400. La riqueza de ambas es igual. Son propietarias de bienes inmuebles por un monto total de 1000. Sin perjuicio de ello, si por ejemplo el Gobierno Departamental de Montevideo grava con más impuestos a la propiedad inmueble que lo que lo hace el Gobierno Departamental Rivera, quien va a pagar más impuestos es quien tiene su único bien ubicado en Montevideo. Esto que sin lugar a dudas puede calificarse como injusto, ¿es antijurídico?, y en cuanto ahora nos ocupa, ¿es inconstitucional? La respuesta es que no, en virtud de la autonomía tributaria que posee cada Gobierno Departamental.

Tal situación no es diferente a la que se produce dentro del mismo impuesto, creado por el mismo Departamento, ya que al final se vuelve a lo expuesto respecto del artículo 297 numeral 1º): la Constitución confirió a cada Departamento la potestad de crear y regular autónomamente los impuestos a la propiedad inmueble, no condicionando la misma a que los impuestos tengan una determinada estructura.

En consecuencia, como sostiene el Dr. Blanco, la objeción de que la actual Contribución Inmobiliaria viola el principio de capacidad contributiva, para mantenerse, tiene que hacerse no ya a la forma de considerar los inmuebles, sea en forma aislada o en su conjunto, sino a la progresividad de las alícuotas –punto que será desarrollado más adelante–.

Asimismo, y como fue expuesto, y en lo que al caso interesa, el principio de igualdad importa la prohibición de imponer por vía legal un tratamiento discriminatorio entre aquellos que son iguales, pero no la de adoptar, por vía legislativa, soluciones diferentes para situaciones o personas que se encuentran a su vez en posiciones diferentes

Las diferencias de tratamiento que puedan emerger de la forma de regular el impuesto, no pueden implicar por sí solas su inconstitucionalidad, debido a que son consecuencias de la forma en que la Constitución habilita la creación de impuestos sobre la propiedad inmueble.

Las diferencias son el resultado del ejercicio de las competencias derivadas de la Constitución y otorgadas a los Departamentos, ya que la Constitución no establece limitaciones en el sentido indicado en los párrafos precedentes.

Si bien los impuestos de tipo personal son los que tienen en cuenta la especial situación del contribuyente, los impuestos reales como el caso que nos ocupa, gravan manifestaciones aisladas de riqueza, pero en definitiva manifestaciones de capacidad contributiva, como ser una cuenta bancaria, obras de arte, etc.

Y nadie puede dudar de que por más que se trate de un indicativo de riqueza aislado, la posesión de un inmueble es demostrativa del poder adquisitivo de los individuos.

### 3.2. Progresividad en la imposición

Como fuera desarrollado en el capítulo correspondiente al marco teórico del presente trabajo, la Constitución de la República no realiza ninguna referencia a la progresividad en los impuestos, ni a nivel nacional ni departamental.

Tal silencio constitucional “total” acerca de la progresividad, determina que sea permitido establecer impuestos progresivos por parte de los Gobiernos Departamentales, aun los de carácter real. No puede hablarse de que ello implique vulneración alguna a la Constitución.

Así, el Dr. Blanco señala que tal circunstancia –ausencia de referencia alguna a la progresividad- sería de por sí suficiente para descartar cualquier pretensión de inconstitucionalidad: “...la determinación del contenido de la Constitución no puede derivar, racionalmente, en la proposición como “constitucional” de cualquier precepto a título de “principio implícito” de la Carta, puesto que las funciones normativas, sociales y políticas de todo el sistema jurídico, y de la Constitución en particular, imponen tener siempre como eje el propio texto constitucional. Por lo tanto, el silencio constitucional total acerca de la progresividad, tanto en el ámbito nacional como en el departamental, equivale a juicio del suscrito a que ella es un mecanismo de regla permitido tanto para la legislación nacional como para la departamental, para cualquier impuesto”.

En definitiva, el Gobierno Departamental puede ejercer la competencia con los límites establecidos por la Constitución, y dado que no existe ninguna disposición de rango constitucional que establezca alguna limitación en materia de progresividad, no existe, en consecuencia, ningún límite de principio para que los impuestos a la propiedad inmueble, tanto urbana como suburbana, tengan alícuotas progresivas.

La Constitución asigna a los Gobiernos Departamentales los impuestos sobre la propiedad inmueble (numeral 1 del artículo 297), y lo hace, como ya se dijo, sin ninguna limitación en cuanto a las tasas a aplicar.

En el sentido que se viene de desarrollar se pronuncia el Dr. Alberto Pérez Pérez, quien hace referencia a la distribución de competencias o potestades tributarias entre Departamentos y Estado Central, indicando que al asignar a los Gobiernos Departamentales los impuestos sobre la propiedad inmueble, la Constitución no establece alguna limitación en cuanto a si eso puede hacerse con la forma de tasas uniformes, de tasas progresivas o aplicando las distintas modalidades.

Indica que es cierto que ello puede ser criticable, pero que en todo caso se trataría de una objeción que puede merecer el texto constitucional en sí mismo, que permite pluralidad de aforos sobre un mismo bien, en la medida en que el Gobierno Nacional fije uno para los impuestos nacionales y el Gobierno Departamental otro para los impuestos departamentales, o que permite las tasas progresivas, aunque este impuesto directo pero real no esté tomando la capacidad contributiva total del contribuyente, porque solamente se tomaría un bien aislado<sup>14</sup>.

Destaca el Dr. Pérez Pérez que en el Gobierno Departamental de Montevideo, las tasas son progresivas desde el año 1957, y lo son también en una cantidad de Departamentos del Interior del País.

Igual posición es seguida por el Dr. Andrés Blanco, para quien la Constitución uruguaya no contiene ninguna disposición que establezca nada acerca de la progresividad, ni prohibiéndola, ni limitándola, ni haciéndola obligatoria, no hace referencia alguna. La Constitución uruguaya ignora -a diferencia de otras constituciones como por ejemplo la española- toda referencia a la progresividad en la imposición.

En última instancia, el determinar si un impuesto es progresivo o no, es el fruto de una decisión libre del órgano legislativo competente, determinada por las convicciones políticas predominantes en el mismo.

Comparto lo expuesto por la Dra. Addy Mazz para quien el tema de la progresividad es de carácter técnico y no jurídico, y que la fijación de tasas progresivas para el tipo tributario en estudio no afecta el principio de igualdad sino que lo confirma, al tratar con equidad a quienes tienen una capacidad contributiva semejante.

14 Revista Tributaria, Tomo XX, N°113, “Mesa Redonda sobre la Contribución Inmobiliaria Urbana y Suburbana y la Tasa General Municipal del Departamento de Montevideo, página 91.

Sin perjuicio de ello, admite que si bien la capacidad contributiva global de los individuos se aprecia cabalmente en los impuestos personales, no significa que no pueda serlo en los reales.<sup>15</sup>

La progresividad nace como un principio en el que se busca la justa redistribución de la riqueza como un medio de hacer efectiva la igualdad. Como se dijo al principio del trabajo, la propiedad de inmuebles es de las manifestaciones más antiguas de riqueza que el ser humano conoce, y si bien es una manifestación aislada de la capacidad económica financiera del individuo, donde no se tiene en cuenta una manifestación global de su situación, nadie puede dudar que nos muestra una parte importante de su situación en general.

El impuesto es real y grava esa manifestación de riqueza específicamente, y nada impide que se aplique un criterio progresivo en su cálculo, por el cual a mayor valor de la propiedad, mayores son las alícuotas.

Además, como viene de verse, no hay sustento constitucional que nos permita afirmar lo contrario a lo precedentemente expuesto.

Y como también se vio, la aplicación de alícuotas progresivas no va en contra del principio de igualdad, sino que permite concretar el mismo. Es más, la progresividad es considerada en general por la doctrina como un principio válido para los impuestos de tipo personal, por lo que no se aprecia porque sucedería lo contrario con los impuestos de tipo real.

El actual impuesto Contribución Inmobiliaria Urbana de Montevideo, parte del supuesto que quien posee un inmueble de alto valor, tiene asimismo un alto valor en el resto de su patrimonio, sin perjuicio de que se trata de una manifestación aislada de riqueza. El hecho de tener un inmueble de alto valor, denota cierta riqueza o poder adquisitivo que permite inferir una capacidad contributiva mayor a la de aquel que tiene un bien inmueble de bajo valor.

### **3.3. La imposición de alícuotas progresivas, ¿es sinónimo de adopción de una determinada política fiscal?**

Hay quienes postulan la inconstitucionalidad de los artículos 7 y 8 del Decreto No. 32.265 en el entendido de que la fijación de alícuotas progresivas que realiza dicha norma implica perseguir fines de política fiscal, lo que no está permitido a los Gobiernos Departamentales por parte de la Constitución, que cuando quiso habilitarlos a perseguir dicho tipo de fines extra-fiscales, así lo dispuso expresamente.

El razonamiento que realizan quienes consideran que en definitiva la imposición objeto de estudio persigue fines extra-fiscales, y por ende, es inconstitucional, es el siguiente.

Primero constatan que el artículo 297 de la Constitución, en el numeral 1º, otorga a los Gobiernos Departamentales potestad para crear impuestos sobre la propiedad inmueble situada dentro de los límites de su jurisdicción.

A su vez, en el numeral 2º, el artículo 297 de la Constitución otorga potestad a los Gobiernos Departamentales para crear impuestos sobre los baldíos y la edificación inapropiada en zonas urbanas o suburbanas, dentro de los límites de su jurisdicción.

Es decir que el constituyente, en el artículo 297 numeral 2º, faculta en forma expresa a los Gobiernos Departamentales a crear impuestos que persigan una finalidad extra-fiscal, que sería el tratamiento más gravoso a inmuebles que no se utilizan o se encuentran abandonados.

Dicha facultad que no se encontraría en el numeral 1º, puesto que no tendría sentido que se facultara al Gobierno Departamental a crear impuestos sobre los baldíos en forma expresa, si en definitiva estos -como inmuebles que son- ya podrían ser gravados en virtud del numeral 1º del artículo 297.

Tal necesidad de facultar expresamente a los Gobiernos Departamentales a crear un impuesto de tasa más alta sobre los baldíos, deriva de que dicha facultad no está incluida en el numeral 1º.

A mi juicio, tal razonamiento es incorrecto, por los motivos que se dirán a continuación.

<sup>15</sup> Addy Mazz, "La cuantificación de la obligación tributaria departamental", en Rev. Tributaria, Tomo XX, No. 115, páginas 283 y siguientes.

En primer lugar, corresponde analizar los adjetivos “fiscal” y “extra-fiscal”, y sobretodo, que trascendencia tiene la calificación de los fines de un impuesto.

“Fiscal” alude al propósito recaudatorio de un tributo. Por lo que salvo raras excepciones, no es pensable un impuesto que carezca de “fines fiscales”, lo que es lo mismo que decir que todos los impuestos tienen “fines fiscales”.

Sostiene el Dr. Blanco: “...si por “propósito fiscal” entendemos la finalidad de allegar dinero al Estado, se trata de una característica de todos los ingresos públicos, incluidos los precios. En efecto, y más allá de que desde el punto de vista de la relación entre el Estado y los particulares existan diferencias relevantes entre los diferentes tipos de ingresos públicos, tanto desde la óptica jurídica como desde la económica, si nos atenemos estrictamente a lo recaudatorio, el papel que cumplen todos los ingresos públicos es el mismo. Por lo tanto, con estos elementos ya sería suficiente para considerar que la distinción entre “fiscal” y “extrafiscal” en relación con los fines de los impuestos es, por lo menos, discutible.”<sup>16</sup>

Sin perjuicio de lo discutible que puede ser la calificación de extra-fiscal de la finalidad perseguida por un tributo, hay otros razonamientos que descartan los desarrollos efectuados al inicio del presente apartado.

Addy Mazz expresa: “A nivel nacional, el art. 133 de la Constitución, al otorgar al Poder Ejecutivo competencia privativa para las exoneraciones tributarias, ha sido interpretado en el sentido de que éste es el conductor de la política económica. Pero no existe ninguna norma expresa que limite la potestad de los gobiernos departamentales en la estructuración de los tributos que le han sido adjudicados por el art. 297. Resulta, sin embargo, de toda lógica, admitir que en un país unitario como Uruguay cuyas circunscripciones territoriales tienen autonomía tributaria, no pueden existir 19 políticas fiscales diferentes con relación a las fuentes que les otorga la Constitución. Por otra parte, ello no condice con las competencias que le han sido asignadas a los gobiernos departamentales (art. 273 y 274 de la Constitución)”.

“Derivar de esta limitación de competencia la conclusión de que no pueden crear tributos progresivos significa considerar que la progresividad sólo responde a una determinada política fiscal, de redistribución de rentas. Pero como ya hemos visto, ello no es así, sino que son diversos los fundamentos que ha tenido la progresividad y que básicamente ha respondido a una concepción de igualdad” (...) “...adjudicarle a la imposición progresiva el objetivo de lograr una determinada política fiscal, es considerar que dicha técnica obedece exclusivamente a esa finalidad, lo que (...) no constituye el único fundamento que se le ha dada a este tipo de imposición”<sup>17</sup>.

En definitiva, lo que caracteriza a los tributos regulados por el inciso 2° del artículo 297 de la Constitución, es que se toma en cuenta exclusivamente las condiciones objetivas de los inmuebles –baldíos y edificaciones inapropiadas- y no subjetivas de quien en definitiva se ve obligado al pago del impuesto.

Además, los impuestos sobre los terrenos baldíos y la edificación inapropiada, fueron otorgados a los Gobiernos Departamentales a efectos de que pudieran presionar para fomentar el desarrollo edilicio de las ciudades. Estos tributos demuestran el grado de amplitud con que puede ser manejada la potestad tributaria sobre la propiedad inmueble.

Incluso, si se admitiera que los únicos impuestos con fines extrafiscales son los del numeral 2° del artículo 297 de la Constitución, ello no puede implicar como consecuencia, la prohibición de perseguir dichos fines para ninguno de los restantes impuestos previstos en el artículo citado.

Conclusión: todos los tributos, es decir, todos los impuestos, tasas, contribuciones especiales, así como los precios y otros ingresos, previstos en el artículo 297, persiguen fines extrafiscales, como sucede con cualquier ingreso público. Por lo que no puede existir inconstitucionalidad por una característica que la propia Constitución prevé.

Comparto lo expuesto por el Sr. Fiscal de Corte y Procurador General de la Nación en varias de las vistas que le fueron conferidas por la Suprema Corte de Justicia ante acciones promovidas respecto del decreto No. 32.265: “... no puede extraerse, del precepto constitucional (...) que las administraciones departamentales no puedan fijar sus tributos de modo tal que las alícuotas resultantes atiendan el principio de igualdad ante la Ley, o, específicamente ante las cargas públicas. El principio pluricitado de igualdad (y de justicia social que deviene de su atención), es un fin que debe estar contemplado en toda actividad de los Órganos

16 Informe Dr. Blanco. Ob. Cit.

17 Mazz, Addy; “La Contribución Inmobiliaria”; F.C.U., Montevideo, 1998, págs. 72-73

del Estado, y con mayor razón aún en la actividad impositiva, tanto a nivel Nacional como Departamental. Por ende no cabría tildar de incompatible con la Carta, un gravamen que utiliza un sistema de cálculo no prohibido por la Constitución, y cuya finalidad radica en un mayor acercamiento a la igualdad en las cargas tributarias...".<sup>18</sup>

#### 4. PRONUNCIAMIENTOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA.

Múltiples han sido los fallos emitidos por la Suprema Corte de Justicia respecto al tema propuesto, es decir, regularidad constitucional del actual impuesto de la Contribución Inmobiliaria Urbana de Montevideo.

En el presente capítulo expondré las Sentencias Nos. 77, 84, 91 y 392 del 2009. Dichos fallos fueron algunos de los dictados en procesos de inconstitucionalidad iniciados específicamente contra los artículos 7 y 8 del Decreto No. 32.265 dictado por la Junta Departamental de Montevideo.

En estas sentencias, la Corporación analiza los derechos constitucionales que los promotores consideran son vulnerados por la normativa departamental, y en lo que más interés tiene para el presente estudio, se hace especial referencia a la potestad que tienen los Gobiernos Departamentales de aplicar o no, impuestos progresivos sobre la propiedad inmobiliaria.

##### 4.1. Identificación de las Sentencias

Sentencia No. 77, dictada el 20 de abril de 2009, firmada por los Dres. Jorge T. Larrieux, Leslie Van Rompaey, Daniel Gutiérrez Proto, Jorge Ruibal, redactada por el Dr. Hipólito Rodríguez Caorsi. Autos: "Reyes Buysan, María Teresita y otros c/ Gobiernos Departamental de Montevideo –Acción de Inconstitucionalidad art. 8 del Dec. Legislativo Departamental No. 32.265 de fecha 30 de octubre de 2007" Ficha 1-299/2008.

Sentencia No. 84, dictada el 20 de abril de 2009, firmada por los Dres. Jorge T. Larrieux, Leslie Van Rompaey, Daniel Gutiérrez Proto, Hipólito Rodríguez Caorsi, redactada por el Dr. Jorge Ruibal Pino. Autos: "Secco, María Magdalena y otros c/ Gobiernos Departamental de Montevideo –Acción de Inconstitucionalidad arts. 7 y 8 del Decreto Legislativo Departamental de Montevideo No. 32.265 de 30 de octubre de 2007", Ficha 1-189/2008.

Sentencia No. 91, dictada el 22 de abril de 2009, firmada por los Dres. Jorge T. Larrieux, Daniel Gutiérrez Proto, Hipólito Rodríguez Carozzi, Jorge Ruibal Pino, redactada por Leslie Van Rompaey. Autos: "Hugues, Isabel y otros C/ Gobierno Departamental de Montevideo- Acción de Inconstitucionalidad arts. 7 y 8 del Decreto Legislativo Departamental No. 32.265 de fecha 30 de octubre de 2007", Ficha 1-294/2008.

Sentencia No. 392, dictada el 4 de noviembre de 2009, firmada por los Dres. Jorge T. Larrieux, Leslie Van Rompaey, Daniel Gutiérrez Proto, Jorge Ruibal Pino, redactada por Jorge Omar Chediak González. Autos: "Saldaña, Claudio y otros c/ Intendencia Municipal de Montevideo- Acción de Inconstitucionalidad arts. 7 y 8 del Decreto No. 32.265 del Gobierno Departamental de Montevideo", Ficha 1. 381/2008.

Las normas jurídicas cuya regularidad constitucional fue objeto de análisis –en todas las sentencias citadas– son los artículos 7 y 8 del Decreto del Gobierno Departamental de Montevideo No. 32.265, sancionado el día 30 de octubre de 2007, con excepción de la Sentencia No. 77/2009, expediente en el cual, sólo se plantea la acción de inconstitucionalidad respecto del artículo 8 del citado Decreto.

##### 4.2. Posturas y argumentos comunes de las partes en los procesos

En primer lugar, todos los promotores son titulares de derecho de propiedad, posesión u otros derechos reales de inmuebles en Montevideo alcanzados por la actual estructura de tasas de la Contribución Inmobiliaria de Montevideo. A juicio de los accionantes, la actual estructura de la Contribución Inmobiliaria Urbana de Montevideo, lesiona sus intereses como contribuyentes, en tanto titulares de un interés directo personal

<sup>18</sup> Entre otros, dictámenes No. 2577 y 2627/2888.

y legítimo –calidad necesaria para promover la solicitud de inconstitucionalidad de una norma. Acreditan su titularidad mediante certificados notariales y recibos de pago.

En segundo lugar, y como ya se adelantara, expresan que las normas y principios de la Constitución vulnerados por los artículos 7 y 8 del Decreto No. 32.265 son los artículos 7, 8, 32, 297 inciso 1 y 332 de la Constitución.

Lo dispuesto por el artículo 8 del Decreto, afirman que vulnera los artículos 8 y 297 inciso 1 de la Carta, en virtud de que crea un impuesto de Contribución Inmobiliaria que por ser de tasas múltiples excede la potestad tributaria otorgada a los Gobiernos Departamentales, violando en consecuencia el artículo 297 numeral 1 de la Constitución que sólo autoriza a fijar una tasa única para dicho tributo.

Indican que la norma departamental, quebranta el principio de igualdad ante las cargas públicas, que encuentra su reconocimiento en el artículo 8 de la Constitución. Aplica tasas sin poder identificar a los contribuyentes que poseen mayor riqueza. Manifiestan que los impuestos progresivos sólo son concebibles cuando son personales. Agregan que los impuestos reales, como es el caso de la Contribución Inmobiliaria Urbana de Montevideo, gravan una manifestación aislada de riqueza sin tomar en cuenta los aspectos personales del propietario.

Y respecto del artículo 7 del Decreto No. 32.265, consideran que es inconstitucional porque viola la seguridad jurídica y vulnera diversas normas de rango constitucional, artículos 7, 72 y 332 de la Carta. Fundamentan que el referido artículo resulta violatorio del principio de irretroactividad de la ley tributaria.

### 4.3. Problema jurídico planteado

El Decreto de la Junta Departamental de Montevideo No. 32.265, que establece tasas progresionales, ¿vulnera la Constitución, particularmente los principios de igualdad, no confiscatoriedad, derecho de propiedad, principio de igualdad jurídica?

En la identificación del problema jurídico, la Corte parte de dos consideraciones, las cuales deben tenerse en cuenta a la hora del juzgamiento de la cuestión constitucional.

La primera que toda ley goza de la presunción de constitucionalidad mientras no se prueba lo contrario.

Y la segunda que en el tipo de proceso, no se juzga el mérito o el desacierto legislativo, sino tan sólo si la Ley, o el Decreto del Gobierno Departamental con fuerza de ley en su jurisdicción, es o no constitucionalmente válido.

La Corporación sostiene que es ajeno al objeto del proceso incursionar en cuestiones de política legislativa, y desacertado formular observaciones sobre la conveniencia, justicia u oportunidad del sistema tributario que impulsara el Gobierno Nacional o Departamental respectivamente.

La Corte reitera en forma constante estas dos consideraciones, como es en el caso de los recientes fallos sobre la regularidad constitucional del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas.

En Sentencia 133/2008, redactada por el Dr. Daniel Gutiérrez Proto, se sostiene que: "...cabe citar la opinión de Linares Quintana: "...el Poder Judicial excedería su ámbito específico y constitucional si entrara a juzgar los propósitos o motivos que pudieren haber inspirado al legislador en la aprobación de las Leyes, materia que está comprendida en el campo de la política legislativa. Es así que los Tribunales en manera alguna pueden formular valoraciones acerca de la bondad o inconveniencia, la justicia o injusticia, la oportunidad o inoportunidad de los actos legislativos, y por más que posean la firme convicción de que la Ley es inconveniente, o injusta, están obligados a aplicarla".

"Así lo exige el principio fundamental de la división de los poderes del gobierno. Si los jueces penetraren en el terreno vedado de la prudencia política, no habría razón para que, analógicamente, el Poder Legislativo, por su parte, no pudiera incursionar en la órbita jurisdiccional, con consiguiente desaparición de los departamentos gubernativos y, como consecuencia, de la libertad..." (Teoría e Historia Constitucional, T. I, pp. 319/320)."

“Y también cabe citar la opinión del recordado Prof. Sayagués Laso: “...no debe olvidarse que el Poder Judicial administra la justicia; no gobierna el país ni dicta sus Leyes, a pesar de que, excepcionalmente, estas diversas funciones se confundan o entremezclen. Este principio básico de la división e independencia de poderes alcanza a los jueces constitucionales, que deben actuar en una función estrictamente arreglada a derecho y resolver por razones y determinaciones puramente jurídicas como se ha dicho precedentemente.”

“De no ser así, se arriesga que el Poder Judicial se deslice hacia el llamado “Gobierno de los Jueces”, lo que constituye una arbitrariedad grave, que se consume invocando una pretendida interpretación de la Ley, por más digna y honesta que pueda ser la inspiración que anima al Magistrado”.

“Lo expuesto no implica en modo alguno que al realizar la tarea de calificar la Ley deban desatenderse a aquellas motivaciones que, inspirando al Poder Legislativo, condujeron a adoptar la solución que ha estimado preferible y permitan atribuirle su real naturaleza jurídica (Tratado de Derecho Administrativo, T. I, p. 442).”

En igual sentido, en Sentencia No. 144/2008 –redactada por el Dr. Larrieux, se indica que: “... “para conseguir una articulación satisfactoria de la sociedad como “un sistema justo de cooperación” es necesario que el componente principal del ordenamiento sea un cuerpo firme de Leyes entendidas como vehículos normativos coherentes de reglas generales sin que ello implique el retroceso de la Constitución o se desconozca la razón por la que, aunque exista un órgano legislativo que representa fidedignamente a la mayoría de los ciudadanos y su pluralidad de convicciones, opiniones y preferencias, se justifica la existencia de un texto constitucional que limite sus competencias”.”

“Es convicción común que las Constituciones deben reconocer, formular y garantizar los derechos individuales básicos, derechos humanos o fundamentales, incluso la idea propia del iusnaturalismo moderno de que hay derechos naturales anteriores a la comunidad política hoy puede aceptarse recurriendo a la noción de Justicia entendida como segmento de la moralidad o de la ética, por lo que el ciudadano se torna inmune a cualquier pretensión del legislador que interfiere en esa esfera o, en otras palabras, sólo pueden “hurtarse” a la decisión democrática las cuestiones constitucionales relativas a esos derechos (F. Laporta. El imperio de la Ley. Una visión actual, Ed. Trotta, págs. 219-242)”.”

“Pero para sustraer de la decisión mayoritaria, esto es, de la competencia del Poder Legislativo, otros aspectos de la vida en sociedad, el entramado de Leyes necesarias para hacerla posible balanceando el interés subjetivo y el colectivo, se requiere al intérprete cautela y que quien invoca la violación constitucional demuestre inequívoca, fehaciente e indiscutiblemente la inconciliabilidad u oposición con textos o principios de la Carta”.”

“El conflicto debe presentarse al operador jurídico (intérprete) como nítidamente claro, prístino, en el sentido y alcances que deriven en el drástico efecto de inaplicabilidad en el caso concreto de la Ley afectada” (L. Costa Franco, Impuesto a la renta..., Rev. de derecho y tribunales No. 5, págs. 95 y ss.)”.

De lo que se viene de exponer, se concluye que es claro e importante tener en cuenta al momento de cuestionar la regularidad constitucional de una Ley o un Decreto de la Junta Departamental con fuerza de Ley en su jurisdicción que la Corte no juzga el mérito de la decisión Legislativa, ni la conveniencia o no del sistema tributario por el cual se opta, sino que su labor queda circunscripta a determinar la regularidad constitucional del sistema tributario.

#### 4.4. Caso concreto planteado

Con el fin de resolver el problema jurídico anteriormente mencionado –regularidad constitucional de los artículos 7 y 8 del Decreto No. 32.265 de la Junta Departamental de Montevideo-, la Corte menciona los siguientes puntos que forman el caso concreto a estudio.

i) En primer lugar, se pone de manifiesto que quien tiene la potestad tributaria para decretar y administrar los impuestos sobre la propiedad inmueble, es el Gobierno Departamental, determinando cada uno de sus elementos esenciales: base de cálculo, alícuotas, sujetos pasivos, etc. Ello surge del propio inciso primero del artículo 297 de la Carta. No existe prohibición de rango constitucional, respecto a la forma de calcular el impuesto.

ii) En segundo lugar, en cuanto al principio de igualdad ante las cargas públicas, la Corte no advierte que el Decreto No. 32.265 en su artículo 8 viole tal principio. Hace referencia a las distintas acepciones que tiene el principio de igualdad, indicando que el mismo, como límite al poder fiscal y a su ejercicio, significa que la ley misma es la que debe proporcionar un tratamiento igual y que debe respetar las desigualdades existentes en materia tributaria.

Con respecto al alcance del principio de igualdad, la Corte al igual que lo ha hecho en reiteradas oportunidades, señala: "...el mismo no impide que se legisle para clases o grupos de personas, siempre que éstos se constituyan justa y racionalmente. A condición de que, tal como lo ha sustentando la justicia norteamericana y lo ha expresado el ilustrado constitucionalista nacional Justino Jiménez de Aréchaga, todos los comprendidos en el grupo sean igualmente alcanzados por la norma y de que la determinación efectuada por la misma sea razonable, no injusta, caprichosa o arbitraria, sino fundada en una real distinción (Cfme. Jiménez de Aréchaga, "La Constitución Nacional", Ed. Cámara de Senadores, T. I. pág. 367; cfme. Sentencias de la corporación Nos. 323/94, 720/96 y 26/2006)...".

En lo que tiene que ver específicamente con la propiedad de bienes inmuebles, expresa que la propiedad de dichos bienes, atendiendo ciertas pautas relativas a la ubicación geográfica en el departamento -para el caso Montevideo- y el aforo realizado por Catastro, es sin duda un índice de capacidad económica o contributiva.

Es importante destacar lo siguiente, la Corte considera que el principio de igualdad sólo se violaría -en su concreción en la capacidad contributiva- "...en aquellos supuestos en que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial o presuntiva, sino inexistente o ficticia, lo que no se da en el caso." (Sentencia No. 392/2009).

iii) En tercer lugar, en cuanto a la aplicación de impuestos progresivos, en el caso, como ya se dijo, el contribuyente tributa en función del valor real de su propiedad, se aplican tasas que son progresionales, estableciéndose 5 franjas. La progresividad es por escala, lo que significa que el monto imponible se va dividiendo en porciones según el tramo en que uno y otro se ubique, y la alícuota que se aplica, es la correspondiente al valor ubicado en el tramo respectivo.

Como sostiene la Suprema Corte de Justicia, el tema en cuestión no es nuevo, y en apoyo de ello cita el trabajo de Addy Mazz "La contribución inmobiliaria".

Respecto a la posibilidad de fijar impuestos progresivos sobre la propiedad inmueble de Montevideo, destaca que la Constitución Nacional no hace referencia alguna a la progresividad.

En todas las sentencias mencionadas, se transcribe una parte de la consulta realizada por la Intendencia Municipal de Montevideo al Dr. Andrés Blanco: "...relativa a la constitucionalidad del art. 8 del Decreto cuestionado, "...la ausencia de toda referencia a la progresividad en la imposición tanto en lo nacional como en lo departamental implica que dicha cuestión, como tantas, sea el fruto de una decisión del órgano legislativo competente, determinada por las convicciones políticas predominantes en el mismo..."; "...lo que tampoco caben dudas es de que los órganos legislativos nacionales y departamentales, en tanto están habilitados normativamente por la Constitución para ello, y cuenta con la investidura democrática que les proporciona su legitimidad, necesariamente tiene que tener un margen de actuación discrecional que se colmen, precisamente, por los programas políticos que, sin desbordar aquél que establece la Constitución, obtengan la mayoría de las adhesiones en el acto comicial" (fs. 47 y ss. de autos)". (Cfme. Sentencia No. 77/2009).

Asimismo, en los fallos de la Corte se pone de manifiesto que, conforme la experiencia y el curso de los acontecimientos, la titularidad de bienes inmuebles de alto valor es indicativo de "alta eficacia presuncional", de un patrimonio que en su totalidad es de alta magnitud económica, lo que en definitiva refleja una alta capacidad contributiva.

Por el artículo 297 numeral 1º de la Constitución, se confiere a los Gobiernos Departamentales la potestad de crear impuestos sobre la propiedad inmueble, sin prescribir una estructura particular ni la progresividad de los mismos.

En definitiva, se entiende que en los casos planteados, se confunde la potestad tributaria del Gobierno Departamental en la materia -imposición sobre los bienes inmuebles situados en Montevideo-, con objeciones que dicen relación a la progresividad, en tanto la principal crítica realizada al Decreto en estudio es que la progresividad no refleja la capacidad tributaria.



La Corte no desconoce que pueden existir situaciones de injusticia, "...en tanto el impuesto no contempla deducciones y refleja aisladamente la posición patrimonial del contribuyente, pero ellas son toleradas por la Carta y el sistema de alícuota progresiva responde, en suma, a un criterio político, compartible o no (nada descarta en el caso que el sistema sea un medio para conseguir la igualdad) que no corresponde a la Suprema Corte de Justicia analizar" (Sentencia No. 77/2009).

iv) En cuarto lugar, la Corporación analiza la objeción que refiere a que la Contribución Inmobiliaria no puede ser establecida atendiendo a fines extrafiscales.

La objeción no es compartida por la Corte. La pretensión de inconstitucionalidad fundamentada en que la actual forma de tributar la Contribución Inmobiliaria, obedece a fines extrafiscales, se hace partiendo de un argumento a contrario sensu respecto de lo establecido en los incisos 1 y 2 del artículo 297.

Pero, contrariamente a lo sostenido en las múltiples acciones, la Suprema Corte de Justicia considera que la circunstancia de que el inciso segundo del artículo 297 "...autorice la imposición a los baldíos y a la edificación inapropiada, no implica necesariamente que la progresividad se limite o acote a esta fuente de recursos departamentales, ni la proscripción de las tasas diferenciales respecto de los impuestos sobre la propiedad inmuebles estatuidos en el inc. 1°."

"Nótese que este argumento es de utilización restrictiva; algunos autores (Alessandri, "Tratado..." pág. 198, citando a Claro Solar), entienden que el argumento a contrario sensu es la más de las veces peligroso y falso; el silencio del legislador por sí sólo nada prueba; este argumento debe ser empleado con mucha cautela y discreción".

"Como sostiene Aduet (Teoría General de la Argumentación Forense, pág. 279), la interpretación a contrario sensu es evidentemente restrictiva siempre, como así también no puede ser calificada desde los modos de interpretación básicos en una forma diferente a la conocida interpretación literal de la ley".

"El rechazo de este argumento se hace más patente si se tiene en cuenta que ni siquiera en el inc. 2° del art. 297 la Constitución hace referencia alguna a la progresividad del impuesto o la aptitud para perseguir propósitos extrafiscales".

"Es más; aún si el inc. 2° del art. 297 hubiera establecido expresamente la posibilidad de perseguir fines extrafiscales mediante el impuesto a los baldíos o edificación inapropiada, ello no llevaría necesariamente a concluir que la Carta no autoriza a los gobiernos departamentales a pretender objetivos extrafiscales en relación a las restantes fuentes de recursos que la disposición constitucional consagra." (Cfme. Sentencia No. 91/2009).

v) En quinto lugar, la Suprema Corte de Justicia rechaza la alegada vulneración al artículo 32 de la Carta, ya que remitiéndose a otros fallos, considera que el impuesto no viola el derecho de propiedad, ya que no hay incautación de bienes en el sentido de desapoderamiento sin justa compensación, "sino una imposición que provoca un sacrificio económico...".

vi) Por último, la alegada infracción por parte del artículo 7 del Decreto Departamental de Montevideo No. 32.265, al artículo 7° de la Constitución –principio de seguridad jurídica–, es desechada por la Corte, ya que como sostuviera en Sentencia No. 66/2004, indica que la norma que consagra la solución de que las leyes no tienen efecto retroactivo está contenida en el Código Civil.

El artículo 7 del Decreto Departamental dispone que "Cuando por cualquier motivo quedaran suspendidos o sin efecto cualesquiera de los tributos o ingresos establecidos o modificados por las disposiciones de este decreto, se aplicarán automáticamente las normas sustituidas por aquéllos".

"A los efectos de no alterar las obras y los servicios, observando el debido equilibrio presupuestal, los tributos e ingresos que recobren vigencia deberán ser revisados de acuerdo a los montos de los tributos e ingresos que fueron suspendidos o dejados sin efecto. Para ello la Intendencia remitirá de inmediato a la Junta Departamental el proyecto de decreto correspondiente".

La crítica más importante a dicho artículo es que la aplicación automática de normas sobre tributos que fueron derogadas ataca la seguridad jurídica y la certeza en relación a las disposiciones sobre el impuesto.

Al respecto, la Corporación sostiene que la seguridad jurídica no se ve vulnerada en forma alguna por la norma que se impugna de inconstitucional, ya que, "...se encuentran establecidas por la propia norma, las hipótesis en que correspondería la supervivencia en determinados casos del sistema anterior."

Asimismo expresa que, "...como afirma la Sent. No. 66/04 de la S.C.J.: "...La norma que consagra la solución de que las leyes no tiene efecto retroactivo está contenida en el Código Civil (art. 7), que no es sino una ley. En nuestro país, la prohibición de dar efecto retroactivo a la ley rige para el juez y para el reglamentador de la ley, rige el proceso de aplicación de la ley pero no el de creación de la misma".

"Pudiéndose, entonces, en principio y si lo estimare conveniente u oportuno, darle efecto retroactivo a determinada solución, alcanzando a efectos ya cumplidos bajo la vigencia de una ley anterior".

"El principio es la irretroactividad, por cuanto las leyes, tal como lo sostenía Portalis, no existen sino desde que se promulgan, y no pueden tener efecto sino desde que existen (Jiménez de Aréchaga, Eduardo, "Introducción al Derecho", pág. 189).

"Es jurisprudencia constante de la Corporación que la prohibición de retroactividad no tiene rango constitucional y por tanto no amerita una declaración de inaplicabilidad legal".

"Una ley puede siempre dejar de lado lo establecido en el art. 7 del C.C., consagrando la vigencia pretérita del nuevo texto, en todas aquellas situaciones que a juicio de legislador lo justifique. En ello no se compromete principio constitucional alguno, ya así lo ha resuelto la Suprema Corte en numerosos pronunciamientos (v. Sents. Nos. 37/83, 125/95, 60/86 y 10/90 entre otras)." (Cfme. Sentencia No. 84/2009).

## 5. CONCLUSIONES

Como ya se dijo en el capítulo respectivo sobre la regularidad constitucional de la actual Contribución Inmobiliaria Urbana de Montevideo, los artículos 7 y 8 del Decreto de la Junta Departamental de Montevideo, no vulneran norma de orden superior alguna.

La Constitución de la República, en su artículo 297, otorga a los Gobiernos Departamentales la potestad de decretar y administrar los impuestos sobre la propiedad inmueble, urbana y suburbana, situada dentro de los límites de su jurisdicción.

El principio de igualdad es contemplado por el Decreto No. 32.265, ya que el contribuyente tributa en función del valor real de su propiedad, aplicándose tasas progresivas, estableciéndose 5 franjas.

Es decir que se tributa en función del valor real del inmueble, en aplicación de tasas progresionales. El monto imponible se divide en porciones según se ubica en uno u otro tramo de los previstos en la Ley, se trata de una progresividad por escalas, la alícuota se aplica en forma exclusiva al valor ubicado en el tramo correspondiente.

La fijación de tasas progresivas para el caso de la Contribución Inmobiliaria Urbana de Montevideo, no afecta en nada el principio de igualdad, sino que por el contrario, trata con equidad e igualdad a todos quienes tienen una capacidad contributiva semejante.

Ello no implica desconocer en modo alguno que la capacidad global de los individuos, como sostienen varios especialistas de la materia, se aprecia cabalmente en los impuestos que son de tipo personal, pero ello no significa que no pueda serlo en los impuestos reales.

En definitiva, la progresividad busca la justa redistribución de la riqueza, en aras de hacer efectiva la igualdad entre los contribuyentes. La propiedad de inmuebles es de las manifestaciones más antiguas de riqueza, y si bien es una manifestación aislada de la capacidad económica financiera del individuo, nos muestra sin duda una parte importante de su situación económica.

Los Gobiernos Departamentales tienen la potestad de fijar políticas fiscales y extra-fiscales, ya que no surge algo diferente del texto de la Constitución. Además, se trata de categorías en sí mismas discutibles, como lo señala el Dr. Andrés Blanco en la cita que se efectuara en el cuerpo del trabajo.

Por otro lado, el tributo en cuestión no resulta confiscatorio en tanto no afecta el derecho de propiedad.

Pero a modo de conclusión final, creo que lo más importante a destacar y que ha sido expuesto en forma clara por la Suprema Corte de Justicia, es que no hay sustento constitucional que nos permita afirmar que no es posible establecer la progresividad en impuestos de carácter real.

La aplicación de alícuotas progresivas no va en contra del principio de igualdad, es más, éste principio es considerado en general por la doctrina como un principio válido para los impuestos de tipo personal, por lo que no se aprecia porque sucedería lo contrario con los impuestos de tipo real.

Igualmente, más allá de las opiniones al respecto, el tema ha quedado resuelto a partir de los fallos dictados por la Suprema Corte de Justicia (citados en el presente trabajo), que resolvieron a favor de la regularidad constitucional de la Contribución Inmobiliaria Urbana de Montevideo (Decreto No. 32.265 de la Junta Departamental de Montevideo).

## 6. REVISIÓN DE LITERATURA.

- BLANCO, Andrés, *"Tributos y Precios Públicos"*; Montevideo, F.C.U., 2005.
- BLANCO, Andrés, consulta inédita en autos "HUGUES, ISABEL Y OTROS C/ GOBIERNO DEPARTAMENTAL DE MONTEVIDEO." Acción de Inconstitucionalidad, arts. 7 y 8 del Decreto Legislativo Departamental No. 32.265 de fecha 30 de octubre de 2007.
- Boletín del Instituto Uruguayo de Derecho Tributario**, Montevideo, Año III, Dic. 1995, No. 6.
- MAZZ, Addy, *La Contribución Inmobiliaria*; Montevideo, F.C.U., 1998.
- MAZZ, Addy, *Curso de Derecho Financiero*, Montevideo, F.C.U., 1991 3ª. Edición. T.1, V.1.
- MAZZ, Addy, *Curso de Derecho Financiero y Finanzas*, Montevideo, F.C.U., 1991, 3ª. Edición. T. 1, V. 2.
- MAZZ, Addy, *La cuantificación de la obligación tributaria departamental*, en **Revista Tributaria**, tomo XX, No. 115.
- JIMÉNEZ DE ARECHAGA, *La Constitución Nacional*, [...], tomo 1.
- Revista Tributaria**, Montevideo, Tomo XX, número 113.
- RODRIGUEZ VILLALBA, Gustavo, *La Potestad Tributaria de los Gobiernos Departamentales*, Montevideo, F.C.U., 1998.
- VALDES COSTA, Ramón, *El sistema tributario uruguayo*, Montevideo, F.C.U., 1987.
- VALDES COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, [...], 1970.
- VALDES COSTA, Ramón, VALDES DE BLENGIO, Nelly y SAYAGUES ARECO, Enrique, *Código Tributario, comentado y concordado*, Montevideo, Amalio Fernández, 1994.
- VALDES COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1992.