

Sentencia No.17

MINISTRO REDACTOR:

DOCTOR JORGE T. LARRIEUX RODRÍGUEZ

Montevideo, quince de febrero de dos mil trece

**VISTOS:**

Para sentencia estos autos caratulados: "G. M., L. Y OTRA C/ PODER LEGISLATIVO - ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD ARTS. 1, 2, 10 Y 11 DE LA LEY NRO. 18.876", IUE 1-48/2012.

**RESULTANDO QUE:**

I) A fs.4 y siguientes los comparecientes, propietarios de inmuebles rurales que totalizan una superficie de 3.075 hárs 1.330 mts. Índice Coneat 100, promueven acción de declaración de inconstitucionalidad de los arts. 1, 2, 10 y 11 de la Ley N° 18.876, por la que se creó el impuesto a la Concentración de Inmuebles Rurales (ICIR), señalando su contradicción con la norma consagrada en el art. 297 de la Constitución de la República.

Acreditan su calidad de titulares de un interés directo, personal y legítimo en obtener la declaración de inconstitucionalidad, y su consiguiente inaplicabilidad por ser sujetos pasivos del referido impuesto, expresando, en síntesis, los siguientes fundamentos:

- El ICIR no es un impuesto adicional, no sólo porque es un impuesto departamental, sino, sobre todo, porque no es una obligación tributaria accesoria, tiene un hecho generador propio, no se le determina tomando como base de cálculo la cuantía de la obligación preexistente (la contribución inmobiliaria rural), y su monto no es inferior al del tributo departamental al que supuestamente accede.

- Surge, además, del mensaje y exposición de motivos con el que el Poder Ejecutivo acompañó el proyecto de ley, así como de todo su trámite parlamentario, durante el cual nadie sostuvo que el ICIR fuera un adicional de la contribución inmobiliaria rural.

- Tanto el ICIR (desde que sus sujetos activos son los Gobiernos Departamentales, conforme art. 10 de ley impugnada), como la contribución inmobiliaria rural, son impuestos departamentales que gravan una misma manifestación de riqueza, al decir de Valdés Costa y que, por tanto, acentúan la presión fiscal respecto de los mismos sujetos pasivos, y sobre una idéntica manifestación de capacidad contributiva.

- El art. 7, cuyo "nomen juris" es "exoneraciones genéricas", es inconstitucional, puesto que las normas que interpreta,

y establece no rigen para el ICIR (arts. 39 y 43 de la Ley N° 15.939), crearon derechos subjetivos perfectos a favor de los propietarios de tales inmuebles rurales. Derechos adquiridos que no pueden desconocerse durante el lapso señalado sin arrasar con el derecho constitucional a la seguridad jurídica y económica (art. 7 de la Carta). Los firmantes no realizan explotaciones forestales en los inmuebles de que son titulares, pero ello no borra la inconstitucionalidad flagrante del art. 7 de la Ley impugnada.

- En la especie se da la superposición impositiva prohibida por el art. 298 de la Lex Magna, pues el art. 1 de la Ley N° 18.876 crea un impuesto cuyo hecho gravado es el mismo que el de la contribución inmobiliaria rural. A saber, la propiedad de inmuebles rurales, si bien en el ICIR esos inmuebles deben tener más de determinada superficie, estimada según índice CONEAT 100.

- Siendo el ICIR un impuesto que grava la propiedad de determinados inmuebles rurales, lo dispuesto en los arts. 10 y 11 de la norma impugnada colide con el proemio y con el numeral 1 del art. 297 de la Constitución.

Indica como casos concretos en los que se haría valer la sentencia favorable:

- acciones o demandas de devolución o restitución de sumas pagadas indebidamente (arts. 1312 o 1318 del Código Civil), como sujetos pasivos de un impuesto declarado inconstitucional, promovidas ante la justicia ordinaria;

- juicios ejecutivos promovidos por el cobro del impuesto creado por la ley cuya declaración de inconstitucionalidad se solicita;

- y acciones de nulidad de decretos reglamentarios de la ley impugnada, o de actos administrativos de determinación del impuesto de que es contribuyente la actora en esta litis, promovidas ante el T.C.A.

- En cumplimiento del art. 512 del C.G.P., indica que las normas impugnadas coliden con el principio indiscutido de que los Gobiernos departamentales gozan de una autonomía muy amplia frente al Estado Central, la cual, en materia financiera y tributaria, se consagra con ciertas limitaciones en el art. 298 de la Carta. Ello sucede por la incondicionalidad de sus arts. 10 y 11, con el proemio del art. 297.

- Según las normas cuestionadas, la Administración del ICIR se desplaza inequívocamente de cada Gobierno Departamental, a una comisión Sectorial de la que forman parte delegados "de

los Ministerios competentes", y que depende la O.P.P., la cual a su vez, "dependerá directamente de la Presidencia de la República" (art. 230 inciso primero). Ni siquiera del Poder Ejecutivo.

- Siendo el ICIR un impuesto que grava la propiedad de los inmuebles rurales, es uno de los recursos cuya administración el proemio del art. 297 de la Carta asigna a los Gobiernos departamentales, contra lo dispuesto por dichos arts. 10 y 11 en forma flagrantemente inconstitucional.

- Lo propio cabe decir de la recaudación de ese impuesto, cometida a los Gobiernos Departamentales por el num. 1 del art. 297, que el art. 11 de la Ley No. 18.876 transfiere a un fondo constitucionalmente inexistente, y a la multicitada Comisión Sectorial del art. 230 de la Carta.

- En segundo término, el art. 1 de la Ley No. 18.876, al crear un nuevo impuesto a la propiedad de inmuebles rurales, cuyo hecho gravado coincide, por tanto, con el de la contribución inmobiliaria rural, incurre en superposición impositiva y, por consiguiente, viola lo dispuesto por el art. 298 de la Constitución.

- Si con el ICIR se crea un nuevo impuesto departamental, cuyo presupuesto de hecho grava la misma manifestación de riqueza que la

contribución inmobiliaria rural, como fue la evidente intención del Poder Ejecutivo, amplía las fuentes sobre las que pueden recaer los tributos departamentales, pero incurre en superposición impositiva, prohibida por el num. 1 del art. 298 de la Carta.

- Si no fuere así, el ICIR debería ser un impuesto adicional nacional a la contribución inmobiliaria rural, lo que no surge de ninguno de sus antecedentes ni de su art. 10, cuya inconstitucionalidad resultaría de tener una cuantía muy superior a la de dicha contribución inmobiliaria.

- Por lo que, no siendo el ICIR un adicional a la contribución inmobiliaria rural, se trata de un impuesto a la propiedad de inmuebles rurales de más de determinada superficie, que incurre en la inconstitucional superposición impositiva prohibida por el art. 298 de la Carta, al gravar la misma manifestación de riqueza que la contribución inmobiliaria rural.

- Por último, sus arts. 1 y 2, al no definir con precisión el hecho gravado y sus sujetos pasivos, vulneran el principio de libertad, resultante del inciso segundo del art. 10 de la Lex Magna.

- En el art. 2, que enuncia los sujetos pasivos del ICIR, resulta que su

enumeración no es taxativa, pues en su literal D) considera contribuyentes de este impuesto a los "demás titulares de los inmuebles gravados no comprendidos en los anteriores literales".

Dicho vacío podrá ser colmado por el Poder Ejecutivo por vía reglamentaria, transgrediéndose así el principio de legalidad, o sea, el art. 10 de la Constitución. De allí, entonces, la inconstitucionalidad del literal D) del art. 2 de la Ley No. 18.876.

En suma, solicita se declara la inconstitucionalidad de los arts. 1, 2, 7, 10 y 11 de la Ley N° 18.876, así como su inaplicabilidad respecto del núcleo familiar de los comparecientes.

II) Conferida vista al Sr. Fiscal de Corte éste, por los fundamentos expuestos en dictamen No. 2507/12 (fs. 34-35), entendió corresponde desestimar la acción de declaración de inconstitucionalidad promovida.

**CONSIDERANDO:**

I) La Corporación, por mayoría de sus integrantes naturales, declarará inconstitucional y por ende, inaplicables al caso, los arts. 1 y 2 de la Ley N° 18.876, desestimando la pretensión en lo demás.

II) Para los Sres. Ministros

Dres. Ruibal y Chediak, así como para el redactor, en cuanto a la legitimación activa, esta corresponde respecto al accionamiento por declaración de inconstitucionalidad de los arts. 1 y 2 de la citada norma, no con relación a los arts. 10 y 11, ya que sobre este aspecto compete a los interesados directamente (Gobiernos Departamentales), incoar, si lo estiman pertinente, eventual acción por lesión de autonomía (art. 283 de la Constitución).

En efecto, como sostuviera la Corporación en reciente fallo No. 564/2012, *"...respecto de la alegada lesión de autonomía departamental, la falta de legitimación de los promotores resulta clara.*

*En Sentencia No. 171/2005, la Corporación reiterando la especificidad de la acción de lesión de autonomía departamental explicitada en pronunciamiento No. 737/94, señaló: "...El constituyente asignó a la autonomía de los gobiernos departamentales, en ciertas y determinadas áreas, una especial relevancia y, paralelamente, quiso instituir un medio específico que viabilizara la protección de la autonomía de la autoridad municipal tanto frente al administrador, como al legislador y al propio juez.*

*Como se expresara en Sentencia de la Corporación, No. 26/91, entre otras:*



"...La doctrina nacional de derecho público admite en forma uniforme la amplitud de la acción de amparo de la autonomía municipal, aceptando que la lesión puede provenir tanto de un acto como de un hecho; o, indistintamente de cualquier acto administrativo, de una Ley e incluso de una sentencia judicial (Conf. J. Jiménez de Aréchaga, *La Constitución Nacional*, t. 9, pág. 151; Sayagués Laso, *Derecho Administrativo*, cit. en consulta del Prof. Cagnoni a fs. 213; Carrara, Lanzaro y Brito, *Gobiernos Departamentales*, t. 2, pág. 82, F.C.U., 1971; Prat, *Derecho Administrativo*, t. 5, vol. 2, pág. 100)".

De la simple lectura del artículo 283 de la Constitución de la República surge que quienes pueden accionar ante esta Corporación '...por cualquier lesión que se infiera a la autonomía del departamento...', son los Intendentes o las Juntas Departamentales y no los particulares, circunstancia que determina la falta de legitimación de los actores y, por consiguiente, el rechazo del planteo efectuado en cuanto a la infracción de lo dispuesto en los arts. 262, 273 y 274 de la Carta."

Por su parte, respecto del art. 7 de la Ley No. 18.876, en tanto elimina a los efectos del pago del ICIR las exoneraciones tributarias previstas para la actividad forestal por los arts. 39 y

43 de la Ley No. 15.939, el accionante tampoco cuenta con legitimación activa, ya que alega no realizar explotaciones forestales en los inmuebles de los que es titular, por lo que carece de interés directo (art. 258 Const., y 509 num. 1 C.G.P.).

III) Con relación a la alegada inconstitucionalidad de los arts. 1 y 2 de la Ley No. 18.876, los Dres. Ruibal, Chediak y el redactor entienden que esta resulta de recibo, por violentar la normativa impugnada los nums. los. de los arts. 297 y 298 de la Constitución.

El inciso 1 del art. 1º de la Ley No. 18.876 establece la creación del impuesto, el que *"...recaerá sobre los inmuebles rurales que, en su conjunto, excedan por titular las 2.000 hectáreas índice CONEAT 100 o equivalentes"*.

El literal A del art. 2 de la Ley N° 18.876 determina que serán sujetos pasivos del impuesto *"Las personas físicas, los núcleos familiares y las sucesiones indivisas, siempre que sus inmuebles rurales al cierre del ejercicio excedan en su conjunto las 2.000 hectáreas índice CONEAT 100 o equivalentes"*.

A su vez, debe tenerse presente que, en virtud de lo dispuesto en el art. 10 de la citada ley, los sujetos activos de la relación tributaria serán los Gobiernos Departamentales.

Como sostuvo la Corte en Sentencia No. 262/2004, *"En primer lugar corresponde determinar la naturaleza jurídica del tributo contenido en la normativa impugnada, a fin de dilucidar su concordancia o no respecto de las facultades constitucionales conferidas a los Gobiernos Departamentales por el art. 297 de la Carta en tanto dispone que serán fuentes de recursos de los Gobiernos Departamentales, decretados y administrados por éstos:*

*"1o.) 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. Los impuestos sobre la propiedad inmueble rural serán fijados por el Poder Legislativo, pero su recaudación y la totalidad de su producido, excepto el de los adicionales establecidos o que se establecieren, corresponderá a los Gobiernos Departamentales respectivos..."*.

El alcance de la mencionada disposición constitucional resultó una temática debatida ampliamente en doctrina en función de la variación de la redacción operada entre la Constitución de 1952 y la de 1967.

El texto constitucional de 1952 otorga a las Juntas Departamentales una autonomía

*financiera restringida a determinadas fuentes en la medida que los gobiernos departamentales sólo se encuentran habilitados para crear tributos en los casos expresamente autorizados para ello, regulándose mediante los arts. 297 y 298 las fuentes sobre las cuales pueden legislar los gobiernos departamentales, así como el régimen aplicable respecto de las fuentes nacionales.*

*El referido texto constitucional expresaba: "Serán fuentes de recursos de los Gobiernos Departamentales, decretados y administrados por éstos: 1) Los impuestos sobre la propiedad inmueble situada dentro de los límites de su jurisdicción, excluidas las mejoras de la propiedad raíz rural y con excepción de los adicionales nacionales establecidos o que se establecieren".*

*Addy Mazz, en "Curso de Derecho Financiero y Finanzas", estudiando el alcance de la referida disposición señala que: "La expresión 'impuestos sobre la Propiedad Inmueble' daba lugar a tres interpretaciones: a) Se entendían por tales, los impuestos sobre la propiedad y todos los tributos cuyo hecho imponible lo constituye la posesión de la tierra, por ejemplo, la antigua sobretasa, basada en la tenencia de los bienes. No comprendería la trasmisión de la propiedad, ni el impuesto al mayor valor que correspondería al Gobierno Nacional; b) Para la segunda*

tesis, la expresión comprendería todo tipo de gravamen a los inmuebles, fuera la posesión, las mutaciones del dominio, la valorización; c) Finalmente, la tesis clásica era que el constituyente habría tenido la intención de referirse sólo a la Contribución Inmobiliaria y al hablar de impuestos quiso referirse a todas las contribuciones inmobiliarias de todos los Departamentos...".

En la Constitución de 1967 se advierte una modificación en la redacción en tanto se establecen como fuentes de recursos de los Gobiernos Departamentales creados y administrados por éstos '...los impuestos sobre la propiedad inmueble, urbana y suburbana...', encontrando su limitación la facultad impositiva departamental respecto a los adicionales nacionales que ya existieren o que se crearen en el futuro.

Otra limitación impositiva refiere a los impuestos sobre la propiedad inmueble rural en tanto pasa a ser fuente de recursos nacional al establecerse que '... serán fijados por el Poder Legislativo...'. No obstante su fijación por Ley se especifica por parte de la disposición constitucional que su recaudación así como la totalidad de su producido -excepción hecha de los adicionales actuales o futuros- corresponde a los gobiernos departamentales respectivos,

*circunstancia que -como se señala por doctrina ya citada- obedece a razones de política fiscal que llevaron a la unificación de los gravámenes respecto a la propiedad inmueble rural (Cfme. Addy Mazz, ob. cit., pág. 103)".*

En el caso nos encontraríamos claramente ante un impuesto a la propiedad inmueble rural, y no un adicional, en superposición impositiva con la Contribución Inmobiliaria Rural.

Analizando la naturaleza de los impuestos "adicionales" previstos en el num. 1º del art. 297 de la Constitución, cuya fijación es competencia del Estado Central, la Corte en la citada sentencia No. 262/2004 expresó que:

*"Asiste razón a Valdés Costa cuando sostiene que para catalogar como 'adicional' a un impuesto no es un requisito indispensable que el presupuesto de hecho del mismo esté constituido por la determinación o el pago de la obligación preexistente, ya que '...el legislador tiene libertad para relacionar el nacimiento de la nueva obligación, tanto al presupuesto de hecho del tributo principal, como al pago del mismo, o a otra circunstancia de hecho escogida discrecionalmente por él...' (Valdés Costa: "Manual de Derecho Financiero -*

vol. I F.C.U., 1989, pág. 48; y "Curso de Derecho Tributario", -Ed. Depalma - Temis - Marcial Pons - Bs. As. - Santa Fe de Bogotá - Madrid - Año 1996, pág. 96).

Lo que sí se exige, es que el nacimiento de la nueva obligación (adicional) se relacione ya sea con el presupuesto de hecho del tributo principal, ya sea con el pago del mismo o con otra circunstancia.

El Dr. Giampietro Borrás, en su obra 'Contribución Inmobiliaria en el Uruguay' indica que en cierta medida los adicionales tributarios poseen individualidad en tanto constituyen figuras tributarias singularizables, pero siempre ubicadas dentro del marco de la accesoriedad a otro tributo que las caracteriza. Indica asimismo que poseen una magnitud económica propia, poseyendo determinados elementos particulares específicos tanto sustanciales como formales relativos a su liquidación y pago.

Precisa asimismo que la accesoriedad de los adicionales no significa que el hecho generador matriz deba ser adoptado integralmente con todos los elementos que lo componen, sino que para que nos encontremos en presencia del adicional puede adoptarse sin desnaturalizarse, comprendiendo aspectos o elementos diversos a los del hecho generador el tributo matriz al que accede, peculiaridades que sólo

*constituyen variantes parciales del hecho generador de referencia que no alteran su estructura orgánica en cuanto se mantienen los elementos esenciales del mismo."*

De la lectura de las normas contenidas en los arts. 1 y 2 de la Ley No. 18.876 surge que no nos encontramos ante un impuesto adicional al departamental, ya que si bien el presupuesto de hecho (hecho generador) es similar en ambas especies tributarias, lo cierto es que el ICIR termina por regular una absolutamente independiente del impuesto municipal (Contribución Inmobiliaria Rural).

En efecto, el ICIR presenta claramente un hecho generador independiente del regulado en la Contribución Inmobiliaria Rural, aunque la materia imponible sea similar (la propiedad de inmuebles rurales), por lo que no puede categorizársele como adicional. De esta forma, la norma contraría el límite a la potestad tributaria contenido en el num. 1º del art. 297 de la Constitución.

Véase que en primer lugar, el ICIR grava al propietario de inmuebles rurales de más de 2000 hectáreas índice Coneat 100 (o "equivalente"), difiriendo de la Contribución Inmobiliaria Rural que simplemente grava la propiedad inmueble rural, proporcionalmente a su extensión, y separadamente por cada padrón individual.



Es decir, ambos impuestos gravan una misma manifestación de capacidad contributiva, aunque mediante la estructuración de hechos generadores diversos, que determinan, a la vez, la no adicionalidad y la superposición impositiva del ICIR respecto de la Contribución Inmobiliaria Rural.

A su vez, la base de cálculo también es diferente, puesto que en la Contribución Inmobiliaria Rural se mide la capacidad contributiva atendiendo al valor íntegro de la propiedad, mientras que el ICIR, en su art. 4, utiliza una escala progresiva de alícuotas absolutamente independiente del valor del inmueble gravado, aplicando a cada una de ellas un valor impositivo en Unidades Indexadas, determinado únicamente en base a la superficie del inmueble, que deberá tener índice Coneat 100 o "equivalente".

Por último, el ICIR persigue una finalidad extrafiscal propia, de evitar la concentración de tierras por un mismo titular, que resulta ajena a la finalidad exclusivamente fiscal de la Contribución Inmobiliaria Rural.

De esta forma, podemos sostener sin hesitaciones que los arts. 1 y 2 de la Ley No. 18.876 violan el límite constitucional impuesto por el num. 1º del art. 297 de la Carta, que, aunque

implícitamente, determina la prohibición de la superposición impositiva entre Gobiernos Departamentales y Estado Central, al requerir que los impuestos nacionales sobre la misma materia impositiva que gravan los departamentales sean de carácter adicional.

Este problema ya había sido planteado y discutido por la "Comisión de los Veinticinco", en la que se estudió la reforma Constitucional de 1952 (Carta en la que se da texto original al art. 297), temática analizada por Jiménez de Aréchaga en "La Constitución del Uruguay de 1952" (Notas taquigráficas..., publicación del Centro de Estudiantes de Derecho, Mdeo. 1965).

Jiménez de Aréchaga, citando estas discusiones, expresaba: "...el Dr. Ferrer Serra dejó claramente establecido que el propósito de ellos era establecer en forma enumerativa las fuentes de los recursos departamentales y fundamentalísimamente atribuirle a ellos el recurso del impuesto a la tierra.

El diputado Vasconcellos durante la discusión planteó el siguiente problema: el inciso primero del art. 297 llegaría a impedir en el futuro un plan de reforma agraria por medio de una ley nacional, dado que el único medio de realización de ese plan de reforma agraria sería el impuesto a la tierra...

Más adelante, el Dr.

*Ferrer Serra, aludiendo a ese problema dijo que la única solución sería que la ley nacional pudiera llevar adelante un plan de dicha naturaleza mediante los adicionales nacionales al impuesto a la propiedad inmueble." (op. cit., pág. 888).*

En mérito a tales fundamentos, Jiménez de Aréchaga, concluye: "Dados los términos en que está redactado el inciso 1º, en un sentido categórico de atribución al Departamento de la fuente impositiva inmobiliaria, nos parece que la solución que aludía el Dr. Ferrer Serra es la correcta.

El único medio que podrá tener en el futuro el legislador nacional para implementar un régimen de reforma agraria será el de la creación de impuestos adicionales a los impuestos de naturaleza inmueble departamental. Pero el legislador nacional desconocería la Constitución si, bajo el rótulo de la sanción de impuesto adicional, estuviera sancionando en realidad verdaderos impuestos autónomos a la propiedad inmueble departamental." (op. cit., pág. 888).

IV) Ahora bien, despejado el tema de la adicionalidad, la que ya quedó descartada, resta desarrollar los argumentos sobre la existencia de superposición impositiva entre el ICIR y la Contribución Inmobiliaria Rural, como adelantaran los Dres. Ruibal,

Chediak y el redactor en el numeral precedente.

La Corte, analizando la superposición impositiva a la luz del art. 298 de la Constitución, sostuvo en Sentencia N° 3.319/2011 que:

*"Para que exista superposición impositiva, se requiere '...la incidencia de dos gravámenes sobre la misma fuente o materia imponible, violentándose de esta manera la regla edictada por el art. 298 de la Carta...' (Cfe. Sentencia No.264/1998).*

*Tal como sostuvo el Sr. Ministro Dr. Leslie Van Rompaey en Sentencia No. 233/2002 "...el hecho generador del tributo es aquella hipótesis o supuesto descrito en forma abstracta por la Ley, en virtud de cuya disposición, cuando en el mundo fenoménico ocurre un hecho que coincide con el hipotéticamente descrito, nace la relación jurídica tributaria que tiene por objeto a la deuda tributaria (Cfme. José Luis Shaw "Impuesto al valor agregado" - hecho generador -Ed. Acali- 1978, pág. 11). Autor que, asimismo, expresa: "...forzoso resulta admitir que la hipótesis tributaria o hecho generador tributario sólo nos proporcionará los criterios para identificar el hecho al cual se imputa la consecuencia del surgimiento de la relación jurídica tributaria. En otros términos, sus diferentes aspectos sólo referirán a ese hecho y no*

*a la relación jurídica tributaria que constituye la consecuencia normativa de su acaecimiento...” (op. cit. Pág. 15)”.*

Como ya se adelantara, en el caso, tanto el ICIR como las Contribución Inmobiliaria Rural, gravan la misma materia imponible, por lo que tienen en cuenta la misma expresión de capacidad contributiva (propiedad inmobiliaria rural).

Aunque en el ICIR se determina un hecho generador con particularidades diversas al de la Contribución Inmobiliaria Rural, ello no tiene la virtualidad necesaria para eliminar la doble imposición.

En suma, con la creación del ICIR, se vulnera también el num. 1º del art. 298 de la Constitución, ya que, extendiendo la esfera de aplicación de los tributos departamentales (el sujeto activo es el Gobierno Departamental, según lo establece el art. 10 de la ley impugnada), se está generando superposición impositiva, al constituirse este nuevo impuesto sobre la base de la misma expresión de capacidad contributiva (propiedad inmueble rural) contemplada en la Contribución Inmobiliaria Rural. Un impuesto como el ICIR solo sería procedente si se estableciera en carácter de adicional nacional, lo que, como ya se dijera, tampoco es el caso, vulnerándose así

también la prohibición de superposición contenida tácitamente en el num. 1º del art. 297 de la Constitución.

V) El Sr. Ministro Dr. Julio César Chalar, sin perjuicio de compartir los argumentos relativos a la inconstitucionalidad derivada de la existencia de superposición impositiva que vienen de exponerse (en tanto se grava una misma manifestación de capacidad contributiva), entiende que la inconstitucionalidad de los artículos 1º y 2º de la Ley No. 18.876 surge también de otros argumentos, que se desarrollan seguidamente.

Así, comparte lo expresado por el Prof. Horacio Cassinelli Muñoz al señalar que *"cuando se trata...de hacer valer el interés legítimo que tiene el habitante de que el ejercicio de la potestad legislativa reguladora o limitadora de sus derechos fundamentales sea legítimo, es decir que el legislador cuando regule o limite los derechos fundamentales lo haga sin violar la Constitución, ahí estamos ante una situación de lesión de interés legítimo, y eso dará lugar a la utilización de las vías que la Constitución prevé para esta hipótesis, que son en el caso uruguayo la declaración de inconstitucionalidad por la Suprema Corte de Justicia"* (*Los límites de los derechos humanos en la Constitución Nacional*, en

*Cursillo sobre los derechos humanos y sus garantías*, Cuadernos de la Facultad de Derecho, segunda serie, No. 13, 1990, pág. 188).

Conforme surge de los conceptos transcritos, la legitimación activa para promover la declaración de inconstitucionalidad pretendida *in folios* es incuestionable. Por otra parte, señala que no se trataría éste de un temperamento novedoso de la Suprema Corte de Justicia. En efecto, en reiteradas oportunidades en que la Corporación consideró la vulneración de la potestad tributaria departamental, se admitió el interés habilitante del contribuyente actor. Entre tales antecedentes:

i) Sentencia No. 55/1993, de 1 de noviembre de 1993, por la cual la Suprema Corte declaró inconstitucional un impuesto a los vehículos con motor a gas oil, creado por la Ley No. 16.170 (artículos 619 y siguientes);

ii) Sentencia No. 115/2004, de 26 de abril de 2004, en la cual se impugnó la inconstitucionalidad del llamado "impuesto de primaria" por contribuyentes del mismo, y en la cual expresamente se expresó: *"en primer lugar, la legitimación activa de los accionantes se encuentra acreditada por el hecho de ser contribuyentes del impuesto de enseñanza primaria, establecido por disposiciones legales que ellos reputan*

*inconstitucionales”;*

iii) Sentencia No. 54/2009, de 20 de marzo de 2009, en la cual se declararon inconstitucionales normas tributarias de Canelones y Montevideo en acciones deducidas por los contribuyentes.

Ingresando al fondo del asunto, a juicio del Sr. Ministro Dr. Chalar, se impone declarar la inconstitucionalidad propuesta, ya que el impuesto creado por los artículos 1 y 2 no es un impuesto departamental ni un impuesto adicional, únicas formas autorizadas por la Constitución para gravar la propiedad inmueble rural.

Asiste razón a la parte actora en cuanto a que el impuesto creado por Ley No. 18.876, viola lo dispuesto por el artículo 297 numeral 1 de la Constitución, lo que determina ante la acción planteada la procedencia de declarar su inconstitucionalidad y consecuente inaplicabilidad al caso de autos.

Para la debida dilucidación del caso, entiendo que se impone partir de establecer cuál es el marco de la potestad tributaria del Legislador nacional para gravar la propiedad inmueble rural. Determinado el alcance de dicha potestad tributaria, y cotejado éste con el impuesto creado por las normas impugnadas, el resultado es el ya anunciado.

Los límites de la potestad



tributaria nacional en orden a gravar la propiedad inmueble rural surgen de lo dispuesto en la Constitución, en primer término y de manera principal, por el artículo 297 en su inciso inicial y sus numerales 1 y 3. Adicionalmente debe considerarse lo establecido por el artículo 298, también en su numeral 1.

Cabe transcribir en lo que resulta relevante estas normas. El artículo 297 de la Carta establece que *"serán fuentes de recursos de los Gobiernos Departamentales, decretados y administrados por éstos: 1º) 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. Los impuestos sobre la propiedad inmueble rural serán fijados por el Poder Legislativo, pero su recaudación y la totalidad de su producido, excepto el de los adicionales establecidos o que se establecieren, corresponderá a los Gobiernos Departamentales respectivos. La cuantía de los impuestos adicionales nacionales, no podrá superar el monto de los impuestos con destino departamental. ... 3º) Los impuestos establecidos con destino a los Gobiernos Departamentales y los que se creen por ley en el futuro con igual finalidad sobre fuentes no enumeradas en este artículo"*. Por otra parte, el artículo 298 dispone:

*"[l]a ley, que requerirá la iniciativa del Poder Ejecutivo y por el voto de la mayoría absoluta del total de componentes de cada Cámara, podrá: 1º) Sin incurrir en superposiciones impositivas, extender la esfera de aplicación de los tributos departamentales, así como ampliar las fuentes sobre las cuales éstos podrán recaer".*

De las normas mencionadas se extrae como primera conclusión relevante que el legislador nacional, en materia de impuestos que graven la propiedad inmueble rural, únicamente está habilitado por la Constitución a "fijarlos", a crearlos; esto es, es el único titular de la potestad tributaria a ese respecto.

El constituyente buscó asegurar uniformidad en la tributación a recaer sobre la propiedad o posesión de los inmuebles rurales. Por ello otorgó al Poder Legislativo la potestad exclusiva de crear impuestos sobre la propiedad inmueble rural (numeral 1 del artículo 297 de la Constitución). De esta forma, la regla general enunciada en el inciso inicial de la norma ("*[s]erán fuente de recursos de los Gobiernos Departamentales, decretados y administrados por éstos:...*") se limita por el constituyente.

En efecto, en lo que a impuestos sobre la propiedad inmueble rural refiere,

éstos no podrán ser creados ("decretados" en la terminología constitucional) por el Gobierno Departamental. Pero esa limitación, como se analizará luego, no modifica la inalienable potestad de administración del impuesto por el Gobierno Departamental, que el constituyente consagró.

Una segunda conclusión relevante que surge de las normas constitucionales citadas refiere al alcance territorial de la fuente sobre la cual se otorga potestad tributaria al legislador. En efecto, el impuesto departamental que se proponga crear el Poder Legislativo no puede gravar cualquier propiedad inmueble rural, sino sólo aquella comprendida dentro de los límites de la jurisdicción del Gobierno Departamental. Como apunta el Profesor Gustavo Rodríguez Villalba: "*SAYAGUES LASO destacó la existencia de ciertas fuentes 'que necesariamente tienen que adjudicarse a algunas de esas entidades territoriales, por que es lo que corresponde por lógica y sentido común', como por ejemplo la riqueza inmobiliaria*" (*La Potestad Tributaria de los Gobiernos Departamentales*, F.C.U., primera edición, páginas 205 y ss.).

Existe un tercer aspecto que surge de las normas citadas, particularmente decisivo para resolver este caso, y es el que refiere al alcance de la autonomía tributaria de los Gobiernos

Departamentales que se deduce del artículo 297 numeral 1. Debe tenerse presente que, fuera de la potestad de creación del impuesto, que se atribuye al legislador nacional, cada Gobierno Departamental mantiene la titularidad sobre la propiedad inmueble rural como fuente de recursos. Ello surge de la recta lectura del artículo 297, que en su inicio establece con carácter general qué fuentes de recursos podrán "decretar y administrar" los Gobiernos Departamentales. A su vez, cuando el constituyente otorgó la potestad tributaria sobre la propiedad inmueble rural, seguidamente precisó: *"pero su recaudación y la totalidad de su producto, excepto el de los adicionales establecidos o que se establecieren, corresponderá a los Gobiernos Departamentales respectivos. La cuantía de los impuestos adicionales nacionales, no podrá superar el monto de los impuestos con destino departamental"*.

Es decir que por expreso mandato constitucional, cualquier impuesto sobre la propiedad inmueble rural debe estructurarse para ser gestionado (administrado y recaudado) única y exclusivamente por el Gobierno Departamental (a excepción de los adicionales establecidos o que se establecieren con ciertas características, que analizaremos más adelante); en otras palabras, el impuesto debe estructurarse por el legislador de modo

que el sujeto activo de la relación jurídica tributaria sea el Gobierno Departamental (lo cual, vale la pena anotar, según nuestro Código Tributario en su artículo primero, inciso 3, constituye la definición de tributo departamental: "*[s]on tributos departamentales aquellos cuyo sujeto activo es una administración departamental, cualquiera fuere el órgano competente para su creación, modificación o derogación*").

Como se ha señalado en doctrina "*[t]odos los impuestos a la propiedad inmueble, tanto urbana, como suburbana y rural pertenecen a los 'Gobiernos Departamentales respectivos' 'con excepción en todos los casos, de los adicionales nacionales establecidos o se establecieren'*" (Manual de Derecho Financiero, dirigido por Ramón Valdés Costa y Juan Carlos Peirano Facio, Volumen I, F.C.U., pág. 70).

Si se crea un impuesto sobre la propiedad inmueble rural cuya administración, recaudación y/o destino no se asigna al Gobierno Departamental, se viola la Constitución (salvo la excepción de que se trate de un impuesto adicional).

En función de lo antes expuesto, se advierte que si se propone gravar la propiedad inmueble rural con ajuste a la Constitución, el legislador nacional tiene dos opciones.

La primera opción sería

crear un impuesto departamental, con al menos las notas antes señaladas: i) debe comprender propiedad inmueble rural situada dentro de la jurisdicción del Gobierno Departamental de que se trate -no puede ser un impuesto que grave inmuebles en distintos departamentos-; ii) debe establecer que la administración, recaudación y destino de "la totalidad" de lo recaudado corresponde de principio al Gobierno Departamental, esto es, que el sujeto activo de la relación jurídica tributaria debe ser el Gobierno Departamental -no puede ser un impuesto gestionado por una entidad distinta del Gobierno Departamental, ni dejar de asignarse su recaudación o la determinación del destino a éste-.

La segunda opción sería crear un impuesto adicional nacional, con las características que establece la Carta, esto es, cuya cuantía *"no podrá superar el monto de los impuestos con destino departamental"* (artículo 297 numeral 1 de la Constitución).

Sentadas esas premisas, a continuación se constata que el ICIR no se encuentra comprendido en esas categorías, es decir, no es un impuesto departamental ni tampoco un adicional nacional.

En primer lugar, y revalidando anterior jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia, coincidente con prestigiosa doctrina, ha de

concluirse en que el ICIR no es un impuesto adicional que corresponda a la potestad tributaria que la Carta atribuye al legislativo nacional.

En tal sentido, cabe tomar en cuenta lo expresado en su Sentencia No. 410/2003: *"en definitiva se entiende que el impuesto de enseñanza primaria posee naturaleza jurídica de adicional nacional al de la Contribución Inmobiliaria departamental al reunir los requisitos de accesoriedad reclamados por la Carta Magna, en tanto carece de un hecho generador propio al participar del impuesto matriz al que accede, y en tanto los aspectos atinentes a su individualidad no alteran los de impuesto adicional, habiendo sido creado por la autoridad competente en la esfera tributaria conforme a la normativa superior"*. En esa sentencia se establecen, como de inmediato se advierte, las características que debe reunir un impuesto para calificar como "adicional". Características que, como se desarrolla a continuación, no están presentes en el ICIR.

En su obra *"La Potestad Tributaria de los Gobiernos Departamentales"*, el Prof. Gustavo Rodríguez Villalba sostiene que el impuesto adicional consiste en la aplicación de una alícuota suplementaria sobre la cuantía del tributo al que accede; sostiene este autor que *"[s]e trata de un caso*

típico de sobreimposición, admitida por la Constitución, ponderando la trascendencia que tiene la tributación de esta riqueza, ya se trate de bienes urbanos, suburbanos o rurales. En lo económico, la incidencia del sector primario en el desarrollo del país es significativa...Pero las limitaciones precisas, denuncian la intención de preservar la fuente, en lo esencial, al legislador departamental, conteniendo los impuestos primarios que estarán condicionados en su naturaleza y en su monto a los departamentales. En ausencia de una definición legal de impuesto adicional, podemos recurrir, como indicio primario, a la definición de la Academia: adicional es 'lo que se suma o añade a alguna cosa'. Esta noción supone un encadenamiento entre un hecho preexistente con otro que lo sucede, hallándose implícita la idea de accesoriedad, dado que no puede existir conceptualmente un nuevo tributo sin otro que lo anteceda" (obra citada, F.C.U., primera edición, páginas 205 y ss.).

El eventual carácter de adicional del ICIR debe analizarse en relación a la contribución inmobiliaria rural, impuesto revisado en la Ley No. 13.637, que lo denomina "impuesto de contribución inmobiliaria a la propiedad rural", y en cuyo artículo 240 establece: "[e]ste impuesto sustituye a todos los tributos decretados y administrados por los



*Gobiernos Departamentales, sobre la propiedad inmueble rural, que no sean, estrictamente, contribuciones de mejoras, tasas o precios".*

En doctrina se señalan dos técnicas legislativas mediante las cuales puede establecerse un impuesto adicional.

En tal sentido, Valdés Costa señala al analizar el presupuesto de hecho del tributo adicional que *"este se relaciona necesariamente con el tributo anterior"*. Y esa relación, explica, puede darse: (i) por la vinculación del impuesto adicional al mismo presupuesto de hecho del tributo principal, *"en cuyo caso ambos tendrían el mismo presupuesto"*; ó, (ii) por la vinculación con la determinación, liquidación, o el pago del tributo principal, (*Curso de Derecho Tributario, segunda edición, Depalma - Temis - Marcial Pons, 1996, pág. 96*).

Pues bien: ninguna de esas técnicas se verifica en el caso del ICIR.

Comenzando por el requisito de la identidad de presupuesto de hecho, se ha de partir de que, como señala el Prof. Andrés Blanco, *"el presupuesto de hecho de una norma tributaria deberá contener sin excepción la descripción de un acto, un hecho o una situación vinculables a un sujeto. ... la norma jurídica descriptora del hecho generador*

*tributario necesita de un elemento material u objetivo, so pena de no ser norma jurídica..." (El impuesto al valor agregado, capítulo I "El hecho generador: cuestiones generales", F.C.U., 2001, págs. 16 y 17). En igual sentido se pronunció antes el Prof. José Luis Shaw, quien señaló además la conveniencia de usar la expresión "hecho generador" en lugar de otras como "hecho gravable", "hecho gravado" o "presupuesto de hecho" (Impuesto al valor agregado - hecho generador, capítulo 1 Teoría general del hecho generador tributario, Acali, 1978, págs. 12 y 13).*

El hecho generador de cualquier tributo se produce cuando, en el mundo fenoménico, sucede aquél evento previsto en forma abstracta en la norma legal que hace nacer la relación jurídico tributaria que tiene por objeto la deuda tributaria -artículos 24 y 14 del Código Tributario- (cf. José Luis Shaw, *La clasificación de los hechos generadores tributarios en función de su aspecto temporal*, Revista Tributaria, T. VI, No. 28, pág. 37).

Es que en definitiva, como expone Blanco con claridad: "el concepto de hecho generador tributario no es más que una manifestación específica del concepto más general de presupuesto de hecho jurídico. Siguiendo a Kelsen, el contenido de cualquier norma jurídica (en sus elementos explícitos e

*implícitos) puede reconducirse a una estructura compuesta de dos elementos: un presupuesto fáctico descrito abstractamente, y un efecto (sanción) previsto para el caso en que realmente se verifique un hecho coincidente con aquella descripción abstracta, efecto este último que no se vincula con el presupuesto en términos de causalidad (dado a es b) sino de imputación (dado a tiene que ser b)" (obra citada, pág. 11; en un sentido muy similar se expresa José Luis Shaw en "El Impuesto al Valor Agregado. Hecho Generador", Acali editorial, Montevideo, 1978, págs.14 y 15).*

Aplicando esos conceptos al caso, es de destacar que, por un lado, la contribución inmobiliaria rural tiene como hecho generador la posesión al 1º de enero de cada año, a cualquier título, de bienes inmuebles rurales, cualquiera sea su extensión y calidad.

Por el contrario, el hecho generador del ICIR es la propiedad de cierta extensión y calidad de tierra (aquella que exceda dos mil hectáreas índice Coneat 100 o su equivalente).

Es decir, que el ICIR, primero, no toma en cuenta la calidad de poseedor a cualquier título, sino únicamente la de propietario, sin interesar si se tiene o no la posesión del inmueble.

Y segundo y quizá más

claro aún: el ICIR considera y grava la concentración de la propiedad rural, a partir de cierta extensión y aptitud productiva; en tanto que la contribución inmobiliaria, bien por el contrario, grava la posesión de cualquier inmueble rural, sin considerar *a priori* su extensión ni aptitud productiva.

Tampoco se verifica en el caso la concurrencia de la segunda técnica (de creación de un impuesto adicional) antes referida, por la cual se vincula el presupuesto de hecho del adicional con la determinación, liquidación o el pago del tributo principal. No es tal el caso del ICIR, en el cual la Ley fijó un monto por hectárea en Unidades Indexadas, que aumenta progresivamente según tres franjas (artículo 4).

No hay, pues, ninguna vinculación entre la determinación de la cuantía progresiva del ICIR y la de la contribución inmobiliaria (que se fija en un 2% del valor imponible de cada inmueble, artículo 238 de la Ley No. 13.637).

Véase que tampoco se utiliza para liquidar el ICIR, como base de cálculo de éste, la cuantía de la contribución inmobiliaria rural, otro de los presupuestos previstos por doctrina y jurisprudencia.

Como se señaló *supra*, la Suprema Corte de Justicia ha delineado, en anteriores

pronunciamientos, el alcance de la categoría "impuesto adicional" (la ya citada Sentencia No. 410/2003, sobre el "impuesto de enseñanza primaria"). A diferencia de lo que acontece con el impuesto de enseñanza primaria, en el caso del ICIR no hay accesoriedad alguna (ni carece el ICIR de un hecho generador propio, ni accede a la contribución inmobiliaria rural).

Lo expresado hasta aquí en orden a descartar que el ICIR sea un adicional en el sentido del art. 297 de la Carta, cuenta además con el apoyo de la opinión del Prof. Valdés Costa, quien muchos años antes de suscitarse la cuestión de obrados destacaba que *"... los impuestos nacionales deberán ser adicionales al departamental, no pudiendo por lo tanto crearse impuestos independientes, o sea, con un presupuesto de hecho diferente, como son los impuestos que gravan la gran propiedad con la finalidad extra fiscal de incentivar la subdivisión, o los impuestos a la tierra improductiva para incentivar su explotación. Esta prohibición resulta claramente de que el principio es el que la fuente pertenece a los Gobiernos Departamentales y que la única excepción está constituida por los 'adicionales'"* (Manual de Derecho Financiero, dirigido por Ramón Valdés Costa y Juan Carlos Peirano Facio, Volumen I, F.C.U., pág. 71).

En suma y hasta aquí, el

ICIR no es un adicional admitido por el art. 297 de la Constitución.

Corresponde ahora analizar si el ICIR puede ser categorizado como impuesto departamental sobre la propiedad inmueble rural, y por ello ajustado a la Constitución.

Un primer argumento que excluye de plano que estemos ante un impuesto departamental surge ya del hecho que el ICIR grava la propiedad de inmuebles ubicados en todo el territorio nacional.

Si se tratara de un impuesto departamental sólo gravaría propiedad inmueble dentro de la jurisdicción del respectivo departamento, conforme al artículo 297 numeral 1. La sola lectura de los artículos 10 y 11 de la Ley, evidencia la inconstitucionalidad del ICIR, conforme lo dispuesto por el artículo 297 numeral 1 de la Constitución.

Si bien el artículo 10 indica que el sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Gobierno Departamental, tal afirmación de desvanece y aparece como un mero espejismo conforme se analice la totalidad de lo dispuesto por dichos artículos 10 y 11.

Se viola la norma constitucional que confiere a cada Gobierno Departamen-

tal la administración y recaudación, exclusiva y de principio, de los impuestos sobre la propiedad inmueble rural (artículo 297, numeral 1). Esto porque el ICIR, en el sistema de la ley que lo crea, es un impuesto administrado por sujeto distinto al Gobierno Departamental. Así lo establece la Ley: "será administrado en los términos que establezca la reglamentación, por un Fondo, en el marco de la Comisión Sectorial prevista en el Literal B) del inciso quinto del Artículo 230 de la Constitución de la República (Constitución Vigente),...". Y por otro lado, dispone que lo recaudado por ICIR: "tendrá por objeto fundamental atender los gastos e inversiones derivados de las reparaciones atinentes a la caminería rural departamental y el acceso a los establecimientos industriales y comerciales ubicados en el departamento".

En valioso análisis, Domingo Pereira ha sostenido: "Existe consenso a nivel doctrinario en cuanto a que el sujeto activo de la relación tributaria es el titular de la pretensión jurídica del tributo, lo cual comprende, entre otras potestades, la de determinar si se ha configurado el hecho generador del mismo y, por consiguiente, la existencia y cuantía de la deuda; la recaudación del tributo, establecer la forma de pago, conceder cuotas y

demás facilidades; la de exigir y perseguir el cobro coactivo del tributo, la de administrar y disponer del producido del mismo. Del análisis de los artículos 10 y 11 de la ley resulta evidente que la denominación de los Gobiernos Departamentales como sujetos activos de la relación jurídica tributaria es meramente 'nominal', pues éstos no van a ejercer ninguna de las potestades sustanciales propias de un sujeto activo de la relación tributaria" (Apuntes sobre el impuesto a la concentración de inmuebles rurales, Tribuna del Abogado No. 176, página 21).

Asimismo, conforme señaló también Domingo Pereira, el artículo 10, al establecer que el impuesto se liquidará por declaración jurada, agrega una intromisión en las facultades de administración del impuesto, que corresponde a los Gobiernos Departamentales, artículo 297 numeral 1 de la Constitución (*op. cit.*, página 23).

La Constitución establece que la propiedad inmueble rural únicamente puede ser gravada mediante impuestos departamentales o nacionales de carácter adicional de inferior cuantía a los departamentales. De ello: al no verificarse en el caso ni una ni otra hipótesis, se impone concluir que el impuesto creado por los artículos 1 y 2 de la Ley No. 18.876 ha de tenerse por inconstitucional por apartarse



de la norma del art. 297 numeral 1 de la Constitución de la República, procediendo declararlo así con arreglo a la acción deducida en autos.

Por último, el Dr. Chalar refiere al agotamiento del interés de la parte actora respecto del pronunciamiento de la Corporación sobre la alegada inconstitucionalidad de los artículos 10 y 11 de la Ley No. 18.876. La declaración de inconstitucionalidad de los artículos 1 y 2 agota el interés que la parte actora hace valer en autos, por lo que no se justifica extenderse en la consideración de los artículos 10 y 11, cuya impugnación se agrega en la demanda.

VI) La conducta procesal desplegada por las partes ha sido correcta, no dando mérito a especial condenación en gastos causídicos.

Por tales fundamentos, la Suprema Corte de Justicia, por mayoría,

**FALLA:**

**DECLARANDO INCONSTITUCIONALES Y POR ENDE, INAPLICABLES AL CASO, LOS ARTS. 1 Y 2 DE LA LEY NRO. 18.876, DESESTIMANDO LA ACCIÓN EN LO DEMÁS, SIN ESPECIAL CONDENA PROCESAL.**

**A LOS EFECTOS FISCALES, FÍJANSE EN 300 U.R. LOS HONORARIOS FICTOS DEL LETRADO**

**PATROCINANTE DE LA PARTE ACTORA.**

**COMUNÍQUESE AL PODER  
LEGISLATIVO Y, OPORTUNAMENTE, ARCHÍVESE.**

**DR. JORGE RUIBAL PINO  
PRESIDENTE DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA**

**DR. JORGE T. LARRIEUX RODRÍGUEZ  
MINISTRO DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA**

**DR. JORGE O. CHEDIAK GONZÁLEZ  
MINISTRO DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA**

**DR. JULIO CÉSAR CHALAR  
MINISTRO DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA**

**DISCORDE DESESTIMO LA  
ACCIÓN DE INCONSTITUCIO-  
NALIDAD CON COSTAS.**

**DR. RICARDO C. PÉREZ MANRIQUE  
MINISTRO DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA**

I) Comparto con la mayoría que los actores carecen de legitimación para impugnar los arts. 7, 10 y 11 de la Ley No. 18.876.

II) Sostienen los promotores que el Parlamento no tiene potestad constitucional para crear un impuesto como el ICIR. La Corte ha sostenido

que no existe tal potestad porque al Parlamento le está vedado aplicar impuestos nacionales a la propiedad rural. Cita discusión en ocasión de la redacción de la Constitución de 1952 entre los Dres. Ferrer Serra, Vasconcellos y Malet y cita a Justino Jiménez de Aréchaga.

Tal discusión está referida a impuestos NACIONALES tendientes a objetivos tales como la reforma en la estructura de la propiedad de la tierra, que solamente podrían consagrarse como "adicionales".

El alcance de la mencionada disposición constitucional resultó una temática debatida ampliamente en doctrina en función de la variación en la redacción operada entre la Constitución de 1952 y la de 1967.

El texto constitucional de 1952 otorga a las Juntas Departamentales una autonomía financiera restringida a determinadas fuentes en la medida que los gobiernos departamentales sólo se encuentran facultados para crear tributos en los casos expresamente autorizados para ello, regulándose mediante los arts. 297 y 298 las fuentes sobre las cuales pueden legislar los Gobiernos Departamentales, así como el régimen aplicable respecto de las fuentes nacionales.

El referido texto

constitucional expresaba: "Serán fuentes de recursos de los Gobiernos Departamentales, decretados y administrados por éstos: 1) Los impuestos sobre la propiedad inmueble situada dentro de los límites de su jurisdicción, excluidas las mejoras de la propiedad raíz rural y con excepción de los adicionales nacionales establecidos o que se establecieren".

Addy Mazz, en "Curso de Derecho Financiero y Finanzas" estudiando el alcance de la referida disposición señala que: "La expresión 'impuestos sobre la Propiedad Inmueble' daba lugar a tres interpretaciones: a) se entendían por tales, los impuestos sobre la propiedad y todos los tributos cuyo hecho imponible lo constituye la posesión de la tierra, por ejemplo, la antigua sobretasa, basada en la tenencia de los bienes. No comprendería la trasmisión de la propiedad, ni el impuesto al mayor valor que correspondería al Gobierno Nacional; b) Para la segunda tesis, la expresión comprendería todo tipo de gravamen a los inmuebles, fuera la posesión, las mutaciones del dominio, la valorización; c) Finalmente, la tesis clásica era que el constituyente habría tenido la intención de referirse sólo a la Contribución Inmobiliaria y al hablar de impuestos quiso referirse a todas las contribuciones inmobiliarias de todos los Departamentos...".

En la Constitución de 1967 se advierte una modificación en la redacción en tanto se establecen como fuentes de recursos de los Gobiernos Departamentales creados y administrados por éstos "... los impuestos sobre la propiedad inmueble, urbana y suburbana...", encontrando su limitación la facultad impositiva departamental respecto a los adicionales nacionales que ya existieren o que se crearen en el futuro.

Otra limitación impositiva refiere a los impuestos sobre la propiedad inmueble rural al establecerse que "... serán fijados por el Poder Legislativo...". No obstante su fijación por ley se especifica por parte de la disposición constitucional que su recaudación así como la totalidad de su producido -excepción hecha de los adicionales actuales o futuros- corresponde a los Gobiernos Departamentales respectivos, circunstancia que -como se señala por doctrina ya citada- obedece a razones de política fiscal que llevaron a la unificación de los gravámenes respecto a la propiedad inmueble rural (Cfme. Addy Mazz, ob. cit., pág. 103).

III) En el caso de autos son los propios actores, al igual que la ley que califican al impuesto como departamental.

Entiendo que el

Parlamento, en las condiciones de iniciativa y mayoría especial establecidas en la Constitución puede dictar normas como las impugnadas.

En consecuencia corresponde ingresar a la consideración de si se afectó la Constitución al establecer un supuesto de "superposición impositiva".

La Corte, confirmando la posición del Poder Ejecutivo demandado, ha ingresado al estudio de supuestas superposiciones impositivas entre por ejemplo el Impuesto al Patrimonio -nacional- y la Contribución Inmobiliaria (Sentencia No. 3319/2011), ha reconocido que no se lesiona la potestad tributaria departamental al interpretar la Constitución sobre el hecho gravado en el caso de Patentes de Rodados (Sentencia No. 1171/2011).

La cuestión en autos se resuelve a mi entender por el hecho de que no constituye superposición impositiva la creación de un impuesto departamental que "amplía las fuentes" -al tenor constitucional- de los mismos con la definición de un nuevo o diverso hecho imponible: titularidad de 2000 hectáreas índice CONEAT o equivalentes.

Más allá de los errores de diseño del tributo a mi criterio, claramente no hay superposición impositiva.

Toda vez que la ley debe ser interpretada conforme a la Constitución, pues como afirma la Corte en Sentencia No. 82/2010: "... siendo posible dos interpretaciones de un precepto, una ajustada a la Constitución y la otra no conforme a ella, debe admitirse la primera (cf. Guariglia, Presunción de Constitucionalidad de las Leyes, pág. 173). Esto es, una norma infravalente no debe ser declarada inconstitucional mientras exista la razonable alternativa de lograr una interpretación que pueda conducir a obtener una armonía de dicha norma con la Constitución. El autor de la cita convoca en apoyo a esta tesis la jurisprudencia de los Tribunales Constitucionales español y alemán y la Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos.

Como sostiene Larenz (citado por Guariglia, pág. 173), si una interpretación, que no contradice los principios de la Constitución, es posible según los demás criterios, ha de preferirse a cualquier otra en que la disposición hubiera de ser inconstitucional. Entre varias interpretaciones posibles según los demás criterios, siempre obtiene preferencia aquella que mejor concuerda con los principios de la Constitución.

Señala Guastini (ob. cit. pág. 186) que la interpretación conforme es, en suma,

aquella que adecua, armoniza la Ley con la Constitución, eligiendo frente a una doble posibilidad interpretativa el significado o sea la norma que evite toda contradicción entre la Ley y la Constitución".

Afirmando más adelante:

"En la jurisprudencia de la Suprema Corte de los E.E.U.U., a partir de 1796 (Hylton vs. United States) la tendencia de la interpretación conforme a la Constitución se consolidó, y halló su más lúcida expresión en el caso N.L.R.B. vs. Jones & Laughlin Corporation (1937), en el que se sostuvo que el principio cardinal de interpretación de la Ley 'is to save not to destroy'.

La Corte considera que en el caso en que una Ley es razonablemente susceptible de dos interpretaciones distintas, una de las cuales la haría inconstitucional y la otra válida, es su deber adoptar la interpretación que deja a salvo su constitucionalidad.

En opinión de Carpio (Estudios en homenaje a Héctor Fix Zamudio, pág. 162), la calificación de una sentencia como interpretativa está relacionada con la existencia de una serie de variables, entre las cuales debe mencionarse: a) que la disposición impugnada tenga diversos significados interpretativos; b) entre ellos existen sentidos



hermenéuticos compatibles e incompatibles con la Constitución; c) que la opción para interpretar la disposición en el sentido constitucionalmente conforme sea el 'elemento constitutivo y condicionante' de la decisión de no expulsar la disposición legal del ordenamiento jurídico (en nuestro medio desaplicar la norma en el caso concreto).

En Alemania, casi desde el inicio de su funcionamiento, siguiendo el ejemplo trazado por la Suprema Corte de los Estados Unidos, el Tribunal Constitucional ha expedido sentencias interpretativas, siendo la señera del 7.5.1953, entendiendo que no debe declararse la inconstitucionalidad de una disposición legislativa si es que entre los posibles sentidos interpretativos que ésta pueda tener, existe al menos uno que permita su lectura en armonía con la Constitución.

En su condición de Ley suprema, la Ley Fundamental de Bonn no sólo constituye un criterio para evaluar la validez de las normas que se encuentren subordinadas a ella, sino también, por lo que se refiere a su contenido, exige que cada una de las normas deba ser interpretada y aplicada en armonía con la Constitución (op. cit. pág. 164).

En nuestro medio, Risso Ferrand (Der. Constitucional pág. 269), señala el

criterio doctrinario y jurisprudencial aceptado habitualmente en la materia, que no es otro que postular que cuando una Ley sea pasible de más de una interpretación razonable (que no fuerce ni modifique el texto a interpretar) y una de ellas implique una contradicción con la Constitución, no corresponde la declaración de inconstitucionalidad, sino que debe prescindirse de esa posible interpretación optando por la que permite la compatibilización de la Ley con la Constitución".

Corresponde concluir que la ley crea un impuesto que afecta no la mera propiedad de inmuebles rurales, sino su concentración con determinadas características: índice coneat igual o superior a 100 a partir de las 2000 hectáreas que denotan capacidad contributiva susceptible de ser gravada.

Al respecto son compartibles las consideraciones desarrolladas en las sentencias de la Corte ut supra citadas en otros casos de supuestas superposiciones impositivas.

Lo que lleva, a mi criterio a la conclusión de que la norma impugnada no es inaplicable porque interpretada desde la Constitución conduce a la conclusión de que el hecho gravado y la fuente afectada son diversos y no admite hipótesis de

superposición.

Por último y no por ello menos importante, a mi entender la adhesión al tributo de todas las Intendencias Municipales de la República, refuerza la interpretación de la ley conforme a la Constitución. Máxime teniendo en cuenta que conforme al art. 11 lo recaudado se destinará a la caminería rural, cuyo mantenimiento es competencia específica de los Gobiernos Departamentales.

**DR. FERNANDO TOVAGLIARE ROMERO**  
**SECRETARIO LETRADO DE LA SUPREMA**  
**CORTE DE JUSTICIA**