

//tencia No.738

MINISTRO REDACTOR:

DOCTOR JORGE O. CHEDIK GONZÁLEZ

Montevideo, trece de agosto de dos mil catorce

**VISTOS:**

Para sentencia definitiva estos autos caratulados: "P. G., J. C/ PODER LEGISLATIVO Y OTRO - ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD ARTS. 2, 6, 8, 10, 13, 14 Y 16 DE LA LEY NRO. 19.088", IUE: 1-XXX/2013.

**RESULTANDO:**

I) A fs. 7-34, compareció J. U. P. G. y promovió la presente acción de declaración de inconstitucionalidad contra los arts. 2, 6, 8, 10, 13, 14 y 16 de la Ley N° 19.088, por considerarlos contrarios a varias normas constitucionales.

Fundando su legitimación activa, el accionante adujo ser propietario de 25 inmuebles rurales ubicados en el Departamento de Soriano, que totalizan una superficie de 3.413 hectáreas.

Con relación a la inadecuación constitucional de los artículos mencionados de la ley impugnada, la parte actora expresó, en síntesis, lo siguiente:

a) La ley controvertida colide con el principio de legalidad (consagrado en el art. 10 de la Carta), el cual, en materia tributaria,

impide la delegación de atribuciones legislativas. El principio de legalidad constituye la expresión del principio de separación de poderes, que, si bien carece de consagración expresa en la Constitución, surge implícito de lo dispuesto por sus arts. 83, 168 y 233. Para que el principio de legalidad no sea vulnerado por una ley tributaria, ésta debe definir con precisión el hecho generador, el sujeto pasivo de la obligación, el monto imponible y la alícuota, de modo que la Administración carezca de discrecionalidad en la determinación de tales elementos.

b) En la medida en que la Ley N° 19.088 grava con el Impuesto al Patrimonio a los inmuebles rurales, grava la misma manifestación de capacidad contributiva que la Contribución Inmobiliaria Rural (recaudada por las Intendencias), que también grava a los propietarios de dichos inmuebles rurales, motivo por el cual incurre en superposición impositiva. Por ende, viola lo dispuesto en el art. 298 num. 1 de la Constitución.

c) El art. 16, al crear la figura de la "unidad económico administrativa", conculca los arts. 40, 41, 48 y 49 de la Constitución, puesto que castiga, impositivamente, los vínculos familiares.

d) La citada ley viola el derecho a la seguridad jurídica, que emana de los arts.

7 y 72 de la Carta, en la medida en que, a través de la figura denominada "unidad económico administrativa", crea una gran incertidumbre acerca de quiénes son contribuyentes de este impuesto y quiénes no lo son.

e) También vulnera el principio de protección de la propiedad, porque este impuesto resulta confiscatorio. Aunque no sería confiscatorio si se lo considerara en forma aislada, sí lo es si se toma en cuenta que los propietarios de inmuebles rurales están sometidos a otros tributos, que son: el IRAE, la Contribución Inmobiliaria Rural y el aporte patronal al BPS.

La parte actora identificó los casos concretos en los que haría valer la declaración de inconstitucionalidad pretendida de la siguiente forma:

a) Acciones o demandas de devolución o restitución de sumas pagadas indebidamente como sujeto pasivo de un impuesto declarado inconstitucional.

b) Demandas de indemnización de los daños y perjuicios causados al compareciente por la aplicación de las disposiciones de la Ley N° 19.088.

II) A fs. 42-48, el Sr. Fiscal de Corte evacuó el traslado que se le confirió, expresando que, en su opinión, correspondería desestimar

la acción de inconstitucionalidad promovida.

III) El Poder Legislativo también evacuó el traslado de la acción, solicitando el rechazo de la declaración de inconstitucionalidad reclamada (fs. 53-55 vto.).

IV) A fs. 64-108 vto., el Poder Ejecutivo y el Ministerio de Economía y Finanzas evacuaron el traslado conferido, oponiendo las excepciones de defecto legal en el modo de proponer la demanda y de falta de legitimación activa, y, en definitiva, abogando por el rechazo de la acción.

V) Por decreto N° 159 del 6 de febrero de 2014, se dispuso el pasaje de los autos a estudio para sentencia (fs. 133), al término del cual se acordó el presente pronunciamiento en forma legal y oportuna.

**CONSIDERANDO:**

I) La Suprema Corte de Justicia, por la mayoría conformada por los Sres. Ministros Dres. Ruibal, Larrieux, Chediak y Pérez Manrique, y en coincidencia con lo dictaminado por el Sr. Fiscal de Corte, desestimaré la acción de declaración de inconstitucionalidad promovida, en virtud de los argumentos que expresaré a continuación.

II) Las excepciones opuestas

II.1) En cuanto a la legi-

timación activa, si bien es verdad que les asiste razón al Poder Ejecutivo y al Ministerio de Economía y Finanzas en cuanto a que la parte actora no acreditó, con la precisión que era debida, su legitimación activa, la Suprema Corte de Justicia considera que ello no obsta al análisis del mérito de la pretensión, por los siguientes fundamentos.

El actor basó su legitimación en su calidad de propietario de 25 inmuebles rurales situados en el Departamento de Soriano, que totalizan una superficie de 3.413 hectáreas.

Con el objeto de acreditar dicha circunstancia, adjuntó el certificado notarial que luce glosado a fs. 1-5.

Además, presentó el certificado contable expedido por el Cr. E. L., en virtud del cual el mencionado profesional certificó que el patrimonio del promotor afectado a explotaciones agropecuarias se encuentra comprendido en el Impuesto al Patrimonio creado por la Ley N° 19.088, en virtud de superar los 12.000.000 de Unidades Indexadas (fs. 6).

En primer lugar, debe señalarse que, como con acierto pusieron de relieve el Poder Ejecutivo y el Ministerio de Economía y Finanzas, la calidad de sujeto pasivo del tributo controvertido no deriva del carácter de propietario de inmuebles rurales

con una extensión de más de 2.000 hectáreas índice CONEAT 100, sino que los que no quedan comprendidos en la exoneración del Impuesto al Patrimonio son los patrimonios afectados a explotaciones agropecuarias cuyo valor correspondiente a activos supere los 12.000.000 de Unidades Indexadas (art. 2 de la Ley N° 19.088). La ley cuestionada añade que los bienes inmuebles rurales se valuarán por el valor real aplicable para el año 2012, el cual se reajustará anualmente según el Índice de Precios de Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura publicado por el Instituto Nacional de Estadísticas (art. 6 de dicha ley).

Y, en segundo término, la Corporación también concuerda con el Poder Ejecutivo y el Ministerio de Economía y Finanzas en cuanto a que el documento presentado al efecto de acreditar el valor real del patrimonio afectado a la explotación agropecuaria carece de idoneidad para probar tal extremo. Efectivamente, el certificado contable incorporado a fs. 6 adolece de defectos que enervan su eficacia probatoria. En este sentido, cabe señalar que el certificado no cumple con lo establecido en el apartado 3.1 del Pronunciamiento N° 16 del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay (aprobado por el Consejo Directivo en sesión del 16 de mayo de 2001), referido a las certificaciones de Contador Público,

disposición que exige la: "*Identificación de la documentación demostrativa del hecho que se pretende constatar*". Tampoco cumple con lo dispuesto en el apartado 4.7, que requiere la: "*Manifestación de la relación del profesional actuante con el ente o persona solicitante de la certificación*".

No obstante ello, es necesario destacar que la parte demandada se limitó a expresar que el actor no acreditó tener legitimación activa, pero no negó, categóricamente, que el promotor fuera sujeto pasivo del Impuesto al Patrimonio Agropecuario.

Además, si se tiene en consideración que el actor es propietario de inmuebles rurales que totalizan una superficie de 3.413 hectáreas, puede pensarse, con un elevado grado de verosimilitud, que, efectivamente, sea sujeto pasivo del Impuesto al Patrimonio en los términos definidos por las disposiciones de la ley impugnada.

II.2) Con relación a la excepción de defecto legal en el modo de proponer la demanda, no les asiste razón al Poder Ejecutivo y al Ministerio de Economía y Finanzas.

Según ellos, la parte actora no determinó, con toda claridad, cuáles son los preceptos que reputa inconstitucionales, motivo que hizo

difícil el ejercicio de su defensa.

Este Alto Cuerpo, aunque coincide en cuanto a que, en algunos pasajes, la demanda es confusa, considera que tal defecto no les impidió a los excepcionantes ejercitar sus defensas en forma apropiada.

Como es sabido, la excepción de defecto en el modo de proponer la demanda o de oscuro libelo (prevista en el art. 133.1 num. 3) del C.G.P. y antiguamente legislada en el art. 246 ord. 4º del C.P.C.) solamente resulta viable cuando; por un lado, el demandado ve afectado su legítimo derecho de defensa; y, por otro, cuando las falencias de la demanda le impiden al juez poder fallar correctamente (cf. Vescovi, Enrique, *Derecho Procesal Civil*, Tomo IV, Ediciones Idea, Montevideo, 1979, pág. 165). Desde el punto de vista estrictamente del demandado, la doctrina y la jurisprudencia ponen el acento en que si la demanda carece de los elementos indispensables o es oscura, el accionado se encuentra impedido, razonablemente, para contestar. Se tiende, así, a subrayar el carácter más bien finalista que formalista de la excepción (cf. Vescovi, Enrique y colaboradores, *Código General del Proceso. Comentado, anotado y concordado*, Tomo 3, pág. 370; y *R.U.D.P.* Nos. 2/2007, c. 114, págs. 184 y 185; 1-2/2009, c. 163, pág. 86; 1/2011, c. 180, págs. 96 y 97;



y 1/2012, c. 202, pág. 121; entre muchos otros casos).

Partiendo de estas premisas, parece claro que el Poder Ejecutivo y el Ministerio de Economía y Finanzas pudieron articular sus defensas en forma adecuada, por lo cual resultó irrelevante si el escrito de demanda adoleció, a su entender, de algún defecto formal.

III) El mérito del asunto

III.1) Con respecto a la invocada vulneración del principio de legalidad (indelegabilidad de las competencias legislativas), no es correcto el razonamiento de la parte actora.

El art. 8 de la Ley N° 19.088 dispone:

"Incorpórase al Título 14 del Texto Ordenado 1996 el siguiente artículo:

'Artículo 9° bis.- Facúltase al Poder Ejecutivo a reducir hasta en un 50% (cincuenta por ciento), el valor determinado en el inciso primero literal F) del artículo 9° de este Título, que regirá para cada ejercicio, pudiendo establecer también, porcentajes diferenciales para los distintos tipos de explotación'".

A su vez, el art. 9° lit. F) inc. 1 del Título 14, en la redacción dada por el art. 7 de la Ley N° 19.088, preceptúa:

"Valuación de bienes de personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas.- Las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas valuarán los bienes que se enumeran en este artículo de acuerdo con las siguientes normas:

(...)

F) Los bienes muebles y semovientes de la explotación agropecuaria, con un porcentaje del valor fiscal total del inmueble asiento de la misma del 80% (ochenta por ciento)".

Por su parte, el art. 14 de la citada ley establece:

"Agrégase al artículo 48 del Título 14 del Texto Ordenado 1996, el siguiente inciso:

'Facúltase al Poder Ejecutivo a fijar, para los contribuyentes comprendidos en el literal B) del artículo 1º de este Título que posean activos afectados a explotaciones agropecuarias en la definición del artículo 38 de este Título, pagos a cuenta del impuesto y de la sobretasa, sin la limitación establecida en el artículo 21 del Título 1 de este Texto Ordenado. La no observancia del referido límite, solo podrá aplicarse en el primer ejercicio que cierre desde el 30 de junio de 2013'".

Contrariamente a lo que

adujo la parte actora, los Sres. Ministros de la Corporación que conforman la presente mayoría entienden que estas disposiciones no vulneran el principio de legalidad bajo la forma de una indebida delegación de atribuciones legislativas tributarias al Poder Ejecutivo.

En relación con el art. 8 de la Ley N° 19.088, debe expresarse que los bienes muebles y semovientes de la explotación agropecuaria se valúan, conforme al art. 9° lit. F) inc. 1 del Título 14, en la redacción dada por el art. 7 de la Ley N° 19.088, en forma ficta, como un 80% del valor fiscal total del inmueble asiento de la explotación. Entonces, lo que permite el art. 8 es que el Poder Ejecutivo pueda reducir hasta un 50% de dicho valor.

Lo que hizo el legislador fue otorgarle la facultad al Poder Ejecutivo para disminuir el porcentaje ficto a tomar en cuenta para avaluar los bienes muebles y semovientes de la explotación agropecuaria, facultad que si se ejercitara, en definitiva, beneficiaría al contribuyente.

La regularidad constitucional de la delegación que el Poder Legislativo le hace al Poder Ejecutivo para disminuir aspectos del tributo como el señalado ya ha sido analizada por este Colegiado en situaciones análogas a la presente.

En tal sentido, la Suprema Corte de Justicia expresó, en términos trasladables a la hipótesis en examen, que:

"(...) Lo que hizo el legislador, en definitiva, fue otorgarle la facultad al Poder Ejecutivo para disminuir las alícuotas.

Por esta razón, la Corporación entiende que las reclamantes no poseen un real agravio, puesto que lo que puede hacer el Poder Ejecutivo es solamente disminuir las alícuotas, y no aumentarlas, por lo que a lo único que podría conducir el ejercicio de la facultad conferida es a beneficiar a los sujetos pasivos del tributo.

Sobre este punto en debate, la Suprema Corte de Justicia, se pronunció hace años. Así, en la sentencia No. 59/1991 bis, se expresó, en términos enteramente trasladables al caso en examen:

'... Quedan a salvo en la especie los tres aspectos reservados a la Ley, enunciados por VALDES COSTA y reiterados por J.C. Peirano Facio: estructura, existencia y cuantía de la obligación ('El principio de legalidad en el derecho tributario', Simposio, 1986, pág. 166-67, del autor citado en segundo término).

Como la norma legal prevé respecto de la cuantía, un máximo de la tasa, la tarea

confiada al Poder Ejecutivo queda confinada a una función técnica, de evaluación de datos empíricos, técnicos o científicos, pero ajena a toda discrecionalidad.

Según lo dispusiera esta Corporación hace casi treinta años, al reiterar la vigencia del principio consagrado en el actual art. 85 nal. 4 de la Carta; 'Es obvio que el tributo puede no estar determinado en la Ley. Pero lo que no puede dejar de ser nunca, es no ser determinable de acuerdo a las pautas o los márgenes que el legislador haya considerado adecuados a una eficaz adaptación del Tributo a las diversas circunstancias que pudieran darse' (sentencia No. 87 del 11/8/62).

En el mismo sentido, señalaba G.A. POSADAS BELGRANO, al examinar este tema: 'Pero varios de los aspectos secundarios de la relación de impuesto, tales como p. ej. la determinación de la materia imponible, los plazos para el pago del adeudo, y en algunos de los casos las tasas o cuotas del impuesto dentro de los límites fijados por la Ley, etc. pueden ser confiados por ésta al Poder Ejecutivo'. 'Los decretos dictados en base a delegación del Poder Legislativo constituyen un reglamento de autorización dictado según voluntad del legislador'. 'Los límites de esas delegaciones están establecidos por los principios

generales del Derecho Constitucional y en especial por lo que se refiere a la División de Poderes, pero no tiene limitación alguna en cuanto refiere a modalidades del impuesto creado por Ley'... ('Derecho Tributario', Un estudio sobre las relaciones jurídicas de impuestos págs. 60 y ss.)'" (sentencia N° 60/2010 de este Alto Cuerpo).

Entonces, en la medida en que el tributo fue definido por el legislador en sus aspectos esenciales y en que las facultades del Poder Ejecutivo se encuentran acotadas, precisamente, dentro del límite dentro del cual el Poder Legislativo le permite actuar, no se verifica la inadecuación constitucional invocada por la parte actora.

En cuanto al art. 14 de la Ley N° 19.088, puede apreciarse que no le delega al Poder Ejecutivo la determinación de ninguno de los elementos constitutivos de la relación tributaria, sino solo aspectos secundarios, como son la posibilidad de fijar pagos a cuenta del impuesto y de la sobretasa.

III.2) En relación con la pretendida superposición impositiva, no le asiste razón a la parte actora.

Según el promotor, existe superposición impositiva entre la Contribución Inmobiliaria Rural (recaudada por las Intendencias) y el

Impuesto al Patrimonio (que grava a las explotaciones rurales), puesto que ambos tributos gravan la misma manifestación de riqueza.

III.2.1) A juicio de los Sres. Ministros Dres. Ruibal, Larrieux y Pérez Manrique, la parte actora no cumplió, respecto de este punto, con los requisitos exigidos en el art. 512 del C.G.P. En dicho sentido, ponen de relieve que el reclamante se limitó a señalar que la Ley N° 19.088 grava con el Impuesto al Patrimonio a inmuebles rurales que también se hallan alcanzados por la Contribución Inmobiliaria Rural (fs. 32). La ausencia de la más mínima explicación acerca de cómo se vincularía la norma en cuestión con los principios señalados (el accionante se remitió, únicamente, a las sentencias por las cuales la Suprema Corte de Justicia, en mayoría, declaró inconstitucional el I.C.I.R.) impide, en opinión de los mencionados Sres. Ministros, considerar cumplida la exigencia de indicar, para la procedencia del planteo, "*(...) con toda precisión y claridad, los preceptos que se reputan inconstitucionales y el principio o norma constitucional que se vulnera (...)*", extremo éste que obsta a ingresar al análisis de mérito del punto. Los citados integrantes de la Corporación entienden que el mismo razonamiento cabe aplicar con relación a la alegada transgresión del principio de separación de poderes, que fue enunciada

pero no desarrollada en debida forma a fs. 29 y 32 *in fine*. En este sentido y en reiterados pronunciamientos, la Corporación ha rechazado planteamientos de inconstitucionalidad en los que se omitió desarrollar las razones en las que se fundaba el cuestionamiento (cf. sentencias Nos. 54/2006, 2.419/2008, 2.076/2009 y 899/2010, entre otras).

III.2.2) Sin perjuicio de concordar con los Sres. Ministros Dres. Ruibal, Larrieux y Pérez Manrique en que la argumentación desarrollada por la parte actora en este aspecto no fue detallada ni del todo clara, el Sr. Ministro Dr. Chediak considera que también razones de mérito conducen al rechazo de la mentada superposición impositiva.

A su juicio, debe señalarse, como punto de partida esencial, que los hechos generadores del Impuesto al Patrimonio Agropecuario y del Impuesto a la Concentración de Inmuebles Rurales presentan una diferencia primordial. En efecto, mientras que, para el I.C.I.R., el hecho generador estaba estructurado únicamente en base a la propiedad inmueble rural; en cambio, para el Impuesto al Patrimonio Agropecuario, el hecho generador está constituido por todo el patrimonio que ostente un determinado sujeto (persona física o jurídica, sucesión indivisa, sociedad conyugal, unidad económico administrativa), ya sea en



calidad de propietario o no, y que tenga la característica de estar destinado a la explotación agropecuaria.

De manera, pues, que, a poco que se ingresa al estudio del impuesto cuestionado en esta oportunidad, se aprecia que los argumentos que utilizó la Corporación, en mayoría, para declarar inconstitucional el I.C.I.R. no son trasladables al caso *subexamine*, habida cuenta de que no se evidencia superposición del Impuesto al Patrimonio Agropecuario con la Contribución Inmobiliaria Rural.

Rodríguez Villalba expresa que existe superposición impositiva cuando un mismo hecho generador es gravado en forma concurrente, acentuando la presión fiscal sobre una idéntica manifestación de capacidad contributiva (Rodríguez Villalba, Gustavo, *La potestad tributaria de los Gobiernos Departamentales*, pág. 188).

Sobre el punto en cuestión, resultan trasladables los fundamentos que expuso este Alto Cuerpo en su sentencia N° 3.319/2011, oportunidad en la cual concluyó que no se verificaba superposición impositiva entre la Contribución Inmobiliaria (que grava a los inmuebles urbanos y suburbanos) y el Impuesto al Patrimonio.

En la citada ocasión, la

Suprema Corte de Justicia, en términos que son aplicables a la hipótesis en análisis, sostuvo 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)'.

En el caso, no se configura la alegada superposición impositiva (art. 298 de la Carta) entre el tributo departamental (Contribución Inmobiliaria) y el Impuesto al Patrimonio, en la medida que los presupuestos de hecho, en uno y otro impuesto son diversos.

En efecto, como señalan los representantes del Poder Ejecutivo '... en la Contribución Inmobiliaria el hecho generador es la propiedad o posesión de un bien inmueble concreto, ubicado en determinado territorio e individualizado por un padrón, mientras que en el Impuesto al Patrimonio, el hecho generador es el estado o situación patrimonial (posesión de un patrimonio neto) del contribuyente en todo el país, en un momento determinado' (...)".

En el caso de autos, mientras que la Contribución Inmobiliaria Rural es un impuesto que grava la propiedad inmueble conforme al art. 297 ord. 1º) de la Constitución, el Impuesto al Patrimonio regulado en la Ley N° 19.088 grava el patrimonio, entendido como la diferencia entre activo y pasivo ajustado fiscalmente (art. 7 del Título I del Texto Ordenado de 1996).

Si bien no puede desconocerse que, para determinar cuáles son los bienes

afectados a explotaciones agropecuarias, incluso aquellos de carácter mueble, siempre se hace referencia al valor real fijado por Catastro a los inmuebles que constituyen el asiento de la mencionada actividad, lo cierto es que no se está gravando la propiedad inmueble rural, sino una manifestación económica posible de ésta, como es el patrimonio que se afecta a la actividad económica en cuestión. Por su parte, la Contribución Inmobiliaria Rural grava la propiedad inmueble, sin importar el destino o la afectación de ésta a una determinada actividad. Es decir, el Impuesto al Patrimonio Agropecuario es un claro impuesto personal, mientras que la Contribución Inmobiliaria Rural (al igual que lo era el I.C.I.R.) constituye un impuesto real. Así, pues, véase, a manera de ejemplo, que si un propietario de inmuebles rurales por valor de 12.000.000 de Unidades Indexadas acreditara que no realiza la más mínima actividad económica en ellos, o bien probara que lleva adelante una actividad económica completamente ajena a la agropecuaria (v. gr., actividad hotelera, industrial, etc.), no estaría alcanzado por el Impuesto al Patrimonio Agropecuario creado por el art. 2 de la Ley N° 19.088.

El Impuesto al Patrimonio Agropecuario no grava, en puridad, la propiedad inmueble rural, sino una manifestación económica de ella, en

cabeza de aquellos propietarios que se benefician de la actividad agropecuaria (aun los que arriendan el inmueble para el desarrollo de la referida actividad), así como también de quienes, sin ser propietarios del bien inmueble, reciben el beneficio económico de dicha actividad en su patrimonio (por ejemplo, los inquilinos de inmuebles rurales que desarrollan actividad agropecuaria, conforme a lo establecido en el art. 38 lit. B del Texto Ordenado de 1996, en la redacción dada por el art. 2 de la Ley N° 19.088).

Como puso de relieve este Alto Cuerpo en la citada sentencia N° 3.319/2011 -y con las naturales adecuaciones al presente caso-, corresponde decir que:

"(...) el hecho generador de la Contribución Inmobiliaria es la propiedad y posesión de bienes inmuebles, impuesto de carácter real que grava una manifestación aislada de riqueza, por el contrario, el Impuesto al Patrimonio de carácter personal, toma en cuenta la universalidad de bienes que posee una persona (...)".

Y, también en dicha sentencia, la Corporación expresó, en términos que cabe reiterar, que:

"(...) Tampoco se advierte que el Impuesto al Patrimonio por la razón de ser

legislado a nivel nacional vulnera el art. 297 nal. 1 de la Constitución, el cual consagra la fuente de recursos de los Gobiernos Departamentales, en la medida en que el Impuesto al Patrimonio grava la propiedad inmueble, no por la ubicación territorial o geográfica de ésta, sino por su inclusión en la esfera patrimonial de bienes del sujeto pasivo alcanzado por la referida imposición (...)".

En síntesis, el Impuesto al Patrimonio, a diferencia del derogado Impuesto a la Concentración de Inmuebles Rurales, no grava, estrictamente, la propiedad inmueble rural, sino que grava el patrimonio destinado a explotación rural ajustado fiscalmente.

III.3) Tampoco le asiste razón a la parte actora en cuanto a que el art. 16, al crear la figura de la "unidad económica administrativa", conculca los arts. 40, 41, 48 y 49 de la Constitución.

En opinión del reclamante, la inconstitucionalidad radica en que se castigan, impositivamente, los vínculos familiares.

En primer término, corresponde señalar la falta de legitimación de la parte actora para impugnar de inconstitucionalidad esta norma. Tal ausencia de legitimación activa emerge de las propias palabras del promotor, quien fundó su calidad de

contribuyente en función de ser propietario de varios inmuebles rurales, y no por el hecho de constituir una unidad económico administrativa.

Sin perjuicio de ello, a mayor abundamiento y como con total acierto indicó el Sr. Fiscal de Corte en su dictamen, no se logra comprender de qué forma dichas disposiciones constitucionales podrían ser violentadas como consecuencia de la aplicación de la reforma tributaria cuestionada, ya que se trata de normas que refieren al derecho sucesorio, al cuidado y educación de los hijos y al bien de familia.

En definitiva, se trata de una crítica nada coherente en la cual no se explicó, de manera clara, concreta y comprensible, en qué consistiría la hipotética inconstitucionalidad (art. 512 del C.G.P.), circunstancia que conduce al rechazo de la declaración de inconstitucionalidad impetrada en este sentido (cf. sentencias Nos. 89/1991, 312/1995, 370/2003, 10/2008 y 446/2009 de la Corporación, por mencionar simplemente algunas).

III.4) Con relación a la transgresión del derecho a la seguridad jurídica, no es correcto el planteo del promotor.

Según él, la seguridad jurídica se vería afectada porque, a través de la figura

denominada "unidad económico administrativa", se crea una gran incertidumbre a la hora de determinar quiénes son contribuyentes de este impuesto y quiénes no lo son.

La Corporación coincide con el Sr. Fiscal de Corte en cuanto a que la legitimación de la parte actora no deriva del hecho de integrar una unidad económico administrativa, razón que excluye su legitimación para impugnar las disposiciones que consagran esta figura.

En este punto, el planteo argumental del accionante consistió en esbozar diversas hipótesis sobre posibles sujetos que podrían llegar a revestir la calidad de contribuyentes en función de formar una unidad económico administrativa.

Descartada la procedencia de la acción popular en nuestro ordenamiento jurídico, es evidente que la parte actora carece de interés directo y personal en obtener la declaración de inconstitucionalidad de una norma que no la comprende y que no le resulta aplicable.

III.5) En cuanto a la vulneración del derecho de propiedad, tampoco le asiste razón a la parte actora.

A juicio del accionante, se viola el derecho de propiedad porque el impuesto es confiscatorio, aunque reconoce que no resulta



confiscatorio en sí mismo, sino que lo es si se tiene en consideración que los propietarios de inmuebles rurales están sometidos a otros tributos, como son el IRAE, la Contribución Inmobiliaria Rural y el aporte patronal al BPS.

Los Sres. Ministros Dres. Ruibal, Larrieux, Chediak y Pérez Manrique consideran que, en este punto, resultan enteramente trasladables las consideraciones que la Suprema Corte de Justicia realizó en su sentencia N° 131/2001, las que corresponde transcribir por su adecuación al caso en análisis:

"Con relación al tema del impuesto confiscatorio, expresa el Dr. Valdés Costa: '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. Esa posición merece dos objeciones.

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.

Segunda, las normas cons-

titucionales 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 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 ...' (autor citado, Curso de Derecho Tributario, 2a. Edición, pág. 128).

En similar sentido la Corporación ha expresado: 'Es incontestable que el derecho de propiedad como todo otro derecho, está sujeto a lo que dispongan las Leyes que se establecieren por razones de interés general (art. 32 de la Constitución), aun cuando éstas no puedan alterarlo. La propia Constitución, en la misma disposición reconoce el instituto de la expropiación como forma de privación del derecho de propiedad, en los casos de necesidad o utilidad públicas establecidas por una Ley y recibiendo siempre del Tesoro Nacional una justa y previa compensación'.

'Pero esta garantía constitucional de la propiedad privada, nada tiene que ver con el impuesto, pues como lo señala el profesor Justino Jiménez de Aréchaga (La Constitución Nacional, t. 2,

pág. 15), queda fuera de ese texto constitucional (se refiere al artículo 32), todo lo que se refiere a los impuestos confiscatorios’.

‘La razón de ello, es clara. A virtud del impuesto, el Estado no adquiere derecho alguno de dominio sobre los bienes de las personas, que continúan siendo de plena propiedad de ellas. El contribuyente es, únicamente, deudor del impuesto, y esa deuda tiene por objeto una suma de dinero, constitutiva de una deuda de justicia por representar la cuota de contribución a los gastos generales del Estado. Se trata, pues, de una prestación pecuniaria, siendo precisamente por ello que se distingue de las otras obligaciones que el Estado puede imponer y que tienen por objeto o un hacer, o un sufrir, o un dar cosas distintas de dinero. No puede, pues, confundirse ni asimilarse con la expropiación o con las limitaciones al dominio que tienen su campo de acción propio sobre las cosas que son objeto de la propiedad privada. El impuesto, es, siempre, una prestación en dinero, que tiene el carácter de entrega definitiva para cubrir las necesidades financieras del Estado’.

Para concluir: ‘La confiscación, sanción política de pérdida de bienes, ni se asimila al comiso, sanción administrativa por infracciones de variado tipo, por ejemplo aduaneras o de

salubridad; ni tampoco al impuesto, que supone una mera relación crediticia del contribuyente para con el Estado, que no supone pena o sanción, ni política ni administrativa' (sentencia No. 449/87)" (cf. sentencias Nos. 80/2008, 116/2008, 149/2008, 847/2008, 77/2009 y 63/2010 de este Colegiado, entre otras).

Concretamente, el importe del gravamen en estudio no parece exorbitante, irracional o imposible de afrontar por los contribuyentes.

Por otra parte, la conjetura de que el Impuesto al Patrimonio Agropecuario, por sí solo, tendría carácter confiscatorio respecto de contribuyentes que sean propietarios de más de 5.000 hectáreas es impertinente, habida cuenta de que, como él mismo lo reconoció a fs. 31, no refiere a una situación que afecte los intereses del actor, ya que es propietario de 3.413 hectáreas (fs. 8).

Finalmente, debe hacerse hincapié en que la presión fiscal que se ejerza sobre los contribuyentes en función de otros tributos distintos del analizado excede el objeto del proceso de declaración de inconstitucionalidad promovido, por lo cual no corresponde su análisis. Ello, en la medida en que el conflicto no estaría dado entre la ley impugnada y la Constitución, sino entre la ley y el resto del

sistema tributario y las consecuencias de éste al aplicarlo a los contribuyentes, lo cual se ubica en el marco de la valoración de lo que podría considerarse como justo o injusto, tópico que resulta enteramente ajeno al contralor de regularidad constitucional de las leyes que ejerce la Suprema Corte de Justicia.

IV) Condenaciones causídicas

Se le impondrán a la parte actora las costas, por resultar ello de precepto, y los costos se pagarán en el orden causado, por no existir mérito para imponer especial condenación en cuanto a este rubro (art. 523 del C.G.P.).

Por los fundamentos expuestos y las normas citadas, la Suprema Corte de Justicia, por mayoría,

**FALLA:**

**DESESTÍMASE LA ACCIÓN DE DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD PROMOVIDA, CON LAS COSTAS DE PRECEPTO Y SIN ESPECIAL CONDENACIÓN EN COSTOS.**

**NOTIFÍQUESE A DOMICILIO Y, OPORTUNAMENTE, ARCHÍVESE.**

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

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

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

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

**DISCORDE:** En tanto entiendo que corresponde declarar inconstitucional, y por ende inaplicable al Sr. J. P. G., el artículo

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

2° de la Ley No. 19.088. Y ello por los siguientes argumentos.

En primer término, concluyo que la parte actora se encuentra legitimada para promover el accionamiento de obrados.

La actora afirma ser titular de un interés directo, personal y legítimo en tanto sujeto pasivo del Impuesto al Patrimonio (art. 38 del Título 14 del Texto Ordenado 1996, en la redacción del art. 2° Ley No. 19.088), en su calidad de propietaria y arrendataria de varios predios rurales.

Adjunta la parte certifi-

cados notariales que acreditan que quienes la componen son propietarios de diversos bienes inmuebles. Agrega, además, un certificado extendido por un Contador Público del cual surge que se encuentra comprendida en el I.P. creado por la Ley No. 19.088.

Por su parte el Ministerio de Economía y Finanzas, al contestar la demanda, opone la excepción de falta de legitimación activa de la actora, pero sin controvertir el hecho de ser ésta sujeto pasivo del impuesto.

Lo que el M.E.F. sostiene es que la parte actora pretende sustentar su legitimación activa en los certificados contables agregados. Alega que los certificados se apartan del Pronunciamiento No. 16 del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay (puntos 4.4 a 4.8), regulatorio de las certificaciones realizadas por los Contadores Públicos.

Pero en cuanto a la afirmación de ser sujeto pasivo del impuesto, nada opone ese Ministerio.

Así las cosas, corresponde establecer, como cuestión prioritaria, que la calidad de sujeto pasivo del impuesto, invocada por el compareciente, es la situación que lo legitima para impugnar (i.e. encontrarse en el supuesto de hecho previsto por

la norma que lo hace contribuyente), por inconstitucionales, las normas cuestionadas en su libelo introductorio.

En autos, el sujeto que ocupa el lado activo de la concreta relación de crédito tributaria, no niega que el actor sea su deudor en dicha relación, sino que solamente cuestiona la idoneidad acreditante de los elementos acompañados con la demanda.

Y se impone relevar que la idoneidad de tales elementos carece de toda trascendencia en hipótesis en que, de conformidad con los principios recogidos en artículos 137 y ss. del Código General del Proceso, no grava al actor la carga de probar, según es el caso, en ausencia de contradicción.

Como sostuve en Sentencia de esta Suprema Corte de Justicia No. 30, de 4 de marzo de 2013, en autos "M. P., L. P. C/ Poder Legislativo y otro - Acción de Inconstitucionalidad arts. 1, 2, 10 y 11 de la Ley No. 18.876", IUE: 1-XX/2012, los contribuyentes, en tanto sujetos pasivos de un determinado tributo, se encuentran legitimados para impugnar las normas que regulan esa su situación. En dicha oportunidad compartí 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)".*

Entonces, y como lo señalé al comienzo, concluyo que la especie ha de resolverse relevando que la parte demandada (acreedor del tributo, que en tal situación y por los datos incluidos en la demanda no puede desconocer si el actor es o no deudor del mismo, incluso por ser el M.E.F. quien produce los recaudos de cuya no presentación pretende hacer caudal) se limitó a expresar que los actores no acreditaron su legitimación activa, pero no negó, categóricamente y según era su carga (arts. 130.2 y 139.1 C.G.P), que la actora se ubique en el lado pasivo de la relación obligacional regulada en la normativa cuya inconstitucionalidad propone.

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 (...)*" (Pereira, Domingo, *Apuntes sobre el impuesto a la concentración de inmuebles rurales*, Tribuna del Abogado No. 176, página 21).

Y siendo así, el Poder Ejecutivo no negó la existencia del crédito tributario del que sería titular por concepto de este impuesto, con lo que no controversió, en forma, el interés directo, personal y legítimo del que es titular el actor.

Ingresando al fondo, la Suprema Corte de Justicia analizando la superposición impositiva a la luz de lo dispuesto por el art. 298 de la Constitución, sostuvo en Sentencia No. 3.319/2011 que:

"Para que exista superposición impositiva, se requiere '...la incidencia de dos

*gravámenes sobre la misma fuente o materia imponible...'*  
(Cf. 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)" (cf. Sentencia No. 30/2013 de la Corporación).

El hecho generador del impuesto al patrimonio ha sido definido por Juan Carlos Peirano Facio como aquél que está "*(...) constituido por la posesión de un patrimonio neto situado en nuestro país a la fecha de cierre del año civil por parte de*

*personas físicas y cuya cuantía supere el mínimo no imponible correspondiente" (Peirano Facio, Juan Carlos, Manual de Derecho Financiero, Volumen V, Impuestos sobre el capital, pág. 38).*

El elemento material del hecho gravado supone la posesión de un patrimonio neto el cual, según el artículo 7 inc. 1 del Título 14 del Texto Ordenado 1996 "(...) se determinará por la diferencia de activo y pasivo ajustado fiscalmente (...) y comprenderá todos los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República".

A los efectos del estudio concreto del Impuesto al Patrimonio a las explotaciones agropecuarias corresponde estar a lo expresado en el artículo 2 de la norma subexamine, la que agrega al artículo 38 del Título 14 que: "El patrimonio afectado a explotaciones agropecuarias estará exento siempre que el valor de los correspondientes activos no supere las UI 12.000.000 (doce millones de unidades indexadas).

A tales efectos, se considerará exclusivamente la suma de: A) El valor de los inmuebles rurales propiedad del contribuyente, determinados de conformidad con lo establecido por el inciso tercero del literal A) del artículo 9° de este Título. B) El valor de los bienes muebles y semovientes de la explotación agropecuaria, valuados por el 40%

*(cuarenta por ciento) del valor de los inmuebles rurales determinados de conformidad con lo establecido por el inciso tercero del literal A) del artículo 9° de este Título. Este valor deberá ser computado tanto por los propietarios de los referidos bienes inmuebles, realicen o no explotación, como por quienes realicen la explotación y no sean propietarios. Los antedichos valores deberán calcularse de la forma precedentemente establecida incluso si el patrimonio afectado a explotaciones agropecuarias por parte del contribuyente está integrado por bienes exentos, excluidos o no computables, de cualquier origen y naturaleza. Los contribuyentes deberán realizar individualmente el cálculo dispuesto sobre el total de los referidos activos. Sin perjuicio de ello, cuando se verifique la existencia de una unidad económico administrativa se considerará, a los efectos de la exoneración, la suma de los activos referidos, afectados a la misma, de todas las entidades que la integran. En caso que la antedicha suma supere el valor establecido en el inciso primero, la parte del patrimonio afectado a explotaciones agropecuarias e integrado a la unidad económico administrativa, no se considerará exenta por parte del contribuyente".*

Véase, además, que según el artículo 1 nral. 2) del Título 14: "(...) Estarán

*comprendidos en este literal, como sujetos pasivos, las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas que posean patrimonio afectado a explotaciones agropecuarias, por el referido patrimonio”.*

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 9: *“Los bienes inmuebles rurales, se valuarán por el valor real aplicable para el año 2012, el que se reajustará anualmente a partir del mismo según el Índice de Precios de Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura publicado por el Instituto Nacional de Estadística. A tales efectos, dichos valores se ajustarán al 31 de diciembre de cada año en función del mencionado índice anualizado al 30 de noviembre inmediato anterior. Los inmuebles rurales que no tuvieran valor real para el año 2012, se valuarán por el valor real que les fije la Dirección Nacional de Catastro. Para los ejercicios posteriores, se aplicará dicho valor reajustado, en la forma prevista precedentemente”* agregándose, a los efectos del cómputo del impuesto a las explotaciones agropecuarias, en el literal F), que *“Los bienes muebles y semovientes de la explotación agropecuaria [se valuarán], con un porcentaje del valor fiscal total del inmueble asiento de la misma del 80% (ochenta por ciento)”*.

Surge, entonces, de las normas previamente citadas que lo único realmente

gravado, por el llamado Impuesto al Patrimonio aplicable a las "explotaciones agropecuarias", es el activo, y no el patrimonio del contribuyente.

El hecho generador, *"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"* (cf. sentencia cit., op. cit.) se verifica, en este caso concreto, cuando el activo valuado de acuerdo a la norma, supere los doce millones de U.I.

En otras palabras, la ley prevé que sea el activo específicamente en ella considerado el que determine la calidad de contribuyente del sujeto de que se trate.

Vienen a reafirmar lo que sostengo, los argumentos en base a los cuales la parte demandada Poder Ejecutivo fundó su excepcionamiento por falta de legitimación activa del accionante. Según la propia accionada la parte actora *"no acreditó"* su calidad de contribuyente en tanto omitió agregar las cédulas catastrales correspondientes al año 2012. A su juicio, cabría computar los valores reales de los inmuebles rurales de propiedad del actor (o de su

posesión para la explotación) y si dicho total -más los fictos respectivos- superare la suma de doce millones de unidades indexadas, entonces el accionante se encontraría legitimado para accionar.

Esa interpretación de la demandada corresponde a lo que efectivamente toma en cuenta la ley al efecto de definir al sujeto pasivo de la relación tributaria: únicamente el activo.

En cuanto al pasivo a deducir, éste se encuentra señalado en forma taxativa por la ley, considerándose exclusivamente en orden a determinar el monto concreto de lo adeudado por concepto del impuesto; pero no se lo considerará al efecto de tener por nacida la relación tributaria.

El hecho generador no contempla el activo y el pasivo, sino que "materia gravada" será únicamente el activo (concretamente: la propiedad inmueble rural).

Ello descarta, entonces, para el caso de que se pretenda afirmar la regularidad constitucional de este impuesto, la posibilidad de invocar al efecto los fundamentos que utilizó la Corporación en la Sentencia No. 3.319/2011.

Además, dicho activo se computará con base en el valor real de los inmuebles rurales poseídos y afectados a la explotación



agropecuaria por determinados sujetos (las personas físicas, los núcleos familiares y las sucesiones indivisas), o los bienes de propiedad de dichos sujetos, aunque no estén afectados a la explotación. Se adiciona un monto ficto, correspondiente a un porcentaje de dicho valor real, por concepto de bienes muebles y semovientes de la explotación, pero que será invariable en todos los casos, exista o no la mentada explotación.

Véase que el legislador establece un porcentaje ficto que, a mi juicio, no se justifica y no resulta demostrativo de la realidad concreta de cada contribuyente ni, por ende, de su capacidad contributiva.

En tal sentido, señalaba ya Peirano Facio en obra publicada en el año 1991 que "*(...) este mecanismo de fijar o establecer en forma ficta el valor del activo mueble y semoviente de la explotación, deriva y es un resabio de la antigua legislación sobre impuestos de herencia. Actualmente el panorama ha cambiado: existe DICOSE, que lleva un control muy eficiente de los ganados en existencia y de los bienes que componen la explotación (...)*" (Peirano Facio, Juan Carlos, ob. cit., pág. 60).

Como expresan Ríos Ferreira y Miranda Basso: "*Es menester destacar que el artículo 66 del CTU al establecer el procedimiento que*

*debe seguir la Administración para realizar una determinación sobre base presunta, hace referencia a las presunciones tanto de tipo legal como judicial destacando expresamente que los hechos y circunstancias en que se apoyen deben reunir el doble carácter de estar debidamente comprobados y de estar normalmente vinculados o conectados con el hecho generador" (La utilización de presunciones para determinar de oficio la materia imponible de los contribuyentes, La Justicia Uruguay, No. 144).*

Entonces, el mecanismo elegido por el legislador para cuantificar el activo correspondiente a muebles y semovientes no sólo no respeta ni es representativo de la realidad de cada contribuyente, en cuanto a su existencia y a su cuantificación, sino que se impone aunque el inmueble rural de propiedad del sujeto pasivo no se encuentre destinado a explotación agropecuaria.

Como sostiene el Profesor José Luis Shaw en la consulta glosada en autos "NOFULOR S.A. C/ PODER LEGISLATIVO Y OTRO - ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD ARTS. 2, 4, 6, 7, 8, 13, 16 Y 17 DE LA LEY No. 19.088", IUE: 1-182/2013, en referencia a las normas impugnadas:

*"Estas disposiciones llevan, en primer término, a la conclusión de que el nuevo*

*tributo constituye un impuesto de carácter real (no personal) separado e independiente de los otros impuestos regulados bajo el nombre genérico de 'Impuesto al Patrimonio' en el Título 14 del T.O. 1996.*

*En segundo término, llevan también a la conclusión de que en realidad los únicos activos que se computan en la base de cálculo del impuesto, son los bienes inmuebles rurales por un valor catastral, lo cual es típico de los impuestos inmobiliarios. Porque, en efecto, el 40% ficto por concepto de bienes muebles y semovientes de la explotación constituye, en rigor, una simulación legal de que el impuesto grava esos bienes (...)"*.

La base de cálculo que utiliza la norma impugnada revela cuál es el verdadero hecho generador del impuesto a estudio y éste no coincide con el del art. 7 del T.O. vigente. Lo que se establece en la Ley como una exoneración (activos que no superen los doce millones de U.I.) supone, en realidad, la materia gravada del impuesto.

Las afirmaciones anteriormente expuestas, entonces, imponen concluir que la Contribución Inmobiliaria y el Impuesto al Patrimonio de las explotaciones agropecuarias gravan la misma materia imponible, siendo que ambos tributos tienen en cuenta la misma expresión de capacidad contributiva (propiedad o

posesión inmobiliaria rural).

De ello, pues, que se justifica formular iguales consideraciones que las mencionadas en oportunidad de analizar la regularidad constitucional del hoy derogado Impuesto a la Concentración de Inmuebles Rurales (I.C.I.R., Sentencia No. 30/2013 cit.), porque en éste, al igual que en el ahora llamado Impuesto al Patrimonio, si bien "(...) 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".

Dado que el hecho gravado es la propiedad o posesión inmueble rural y que se trata, el impuesto *subexamine*, de un tributo creado por el Legislador nacional, corresponde reiterar determinados argumentos que sostuve en la mencionada Sentencia No. 30/2013:

*"...En este último sentido, (...), 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 extraen una serie de conclusiones relevantes para la resolución del caso.

En primer lugar se concluye 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 señala el Profesor Gustavo Rodríguez Villalba: 'En algunos casos la norma constitucional es clara. Los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria se aplican sobre los bienes situados dentro de la jurisdicción (art. 297, inc. 1)...', y apunta más adelante este autor: 'SAYAGUES LASO destacó la existencia de ciertas fuentes 'que necesariamente tienen que adjudicarse a algunas de esas*

*entidades territoriales, porque 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 186, 205 y ss., respectivamente).*

*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.*

*En efecto, 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, a que se refiere 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: 'Son 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)".*

Y por supuesto, conforme lo dije en Sentencia No. 30, de 4 de marzo de 2013, se impone conocer al contribuyente legitimación para cuestionar la transgresión conformada por la invasión en lo que es potestad tributaria del Gobierno Departamental. Como señalé en esa oportunidad, no se trata de un criterio novedoso para la Corporación: *"En efecto, en reiteradas oportunidades en que la Corporación consideró la vulneración de la potestad tributaria departamental, simultáneamente admitió, por virtud de ello, el interés habilitante del contribuyente.*

*Entre tales antecedentes:*

*i) Sentencia No. 55/1993, de 1º de noviembre de 1993, por la cual la Suprema Corte declaró inconstitucional un impuesto a los vehículos con motor a gasoil, 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".*

Aplicando esos conceptos al caso de autos, 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 inmuebles rurales.

Por otro lado, también el hecho generador del Impuesto al Patrimonio, como mencioné al inicio, es la propiedad o posesión de predios rurales.

En efecto, el Impuesto al Patrimonio creado y regulado por las normas impugnadas en autos, grava los inmuebles rurales afectados a la explotación agropecuaria, a partir de cierto valor catastral; y simultáneamente, la Contribución Inmobiliaria Rural grava los mismos inmuebles.

Como sostiene el Profesor José Luis Shaw en la consulta a que se hizo referencia: "*(...) cabe concluir que si se atiende a la sustancia de lo que grava y no a la forma con que se le encubrió, estamos ante un verdadero impuesto nacional que recae sobre los bienes inmuebles rurales que los contribuyentes tengan en todo el país, impuesto nacional que no constituye un 'adicional' del impuesto departamental a la propiedad inmueble rural vigente conocido como Contribución Inmobiliaria Rural (...)*".

A partir de todo ello, concluyo en la inconstitucionalidad de la normativa impugnada en obrados por razón de, en primer lugar, consagrar una hipótesis de doble imposición vedada por el art. 298 de la Carta.

A igual conclusión se impone arribar a partir de la constatación de la concurrencia del vicio derivado del fin extrafiscal.

La Constitución uruguaya optó por asignar la fuente "propiedad inmueble rural" en forma exclusiva a los Gobiernos Departamentales, con la particularidad de que, a diferencia de lo que sucede con la propiedad inmueble urbana, la potestad tributaria recae sobre el Estado central -a fin de asegurar la uniformidad de la tributación a nivel nacional-.

El artículo 297 numeral 1º

de la Carta establece que "...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".

Es decir que, conforme a esta norma, lo producido por la imposición a la propiedad inmueble rural corresponde en exclusiva al Gobierno Departamental respectivo, sin perjuicio de la posibilidad de establecerse impuestos adicionales nacionales, cuya cuantía no puede superar la del impuesto departamental.

Como expuse en mi disertación en el IX Seminario de Derecho Constitucional Tributario en Iberoamérica sobre "*Tributos con fines no fiscales y Control Jurisdiccional*", organizado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación de los Estados Unidos Mexicanos, en junio de 2013:

"Esta norma fue interpre-

tada en el sentido que vedaría la posibilidad de introducir fines extrafiscales, como la erradicación de la gran propiedad rural ya desde su proceso de gestación.

En efecto, de las actas del proceso de reforma en la Cámara de Representantes, surge que un Diputado manifestó: 'es evidente que, de acuerdo con este texto -subrayo la trascendencia de esta disposición- le queda prohibido al Parlamento, a riesgo de dictar leyes inconstitucionales, gravar la tierra con un destino que no sea el puramente municipal...' ('Reforma Constitucional de 1951, Proceso en la Cámara de Representantes', tomo segundo, 1953, pág. 1027).

Y más adelante, el mismo diputado, advertido de que la redacción actual vedaría la posibilidad de intentar plasmar una reforma tributaria tendiente a erradicar la gran propiedad rural, informa que presentó una iniciativa -que no prosperaría- tendiente a modificar la redacción que se mantiene hasta la fecha. Señaló en esa oportunidad el Diputado Malet: 'con los señores Diputados Lamas y Castellanos hemos presentado una iniciativa en la que, teniendo el presentimiento de que se iba a dictar una disposición constitucional como ésta que estamos comentando, no se grava a la tierra, sino que expresamente decimos que se grava a la explotación

*latifundista de la tierra. Curándonos en salud, desde ya prevenimos la posibilidad de ese peligro, a fin de que esta iniciativa ni pueda ser tachada nunca de inconstitucional, por lo que gravamos en el texto que proyectamos, no es la tierra, sino que la tierra sirve de base y criterio para establecer la escala del impuesto; lo que se grava es la explotación latifundista de la tierra y no la tierra misma' ('Reforma Constitucional de 1951, Proceso en la Cámara de Representantes', tomo segundo, 1953, pág. 1028).*

*Pero esa iniciativa para habilitar la posibilidad de gravar al latifundio no prosperó, conforme vengo de anticipar.*

*Las intervenciones citadas del Diputado Malet fueron objeto de respuesta por el Diputado Ferrer Serra, quien trabajó en la Comisión que redactó el texto constitucional.*

*Vale la pena transcribir la respuesta del Diputado Ferrer Serra, quien señaló que la redacción del artículo fue objeto de largas discusiones: 'Es uno de los problemas más serios. Hay en el país una corriente indiscutible: si nosotros preguntamos al país si quiere darle la total autonomía financiera a los Gobiernos Departamentales tengo la seguridad de que el 95% de la población dice que sí. Y para darle la autonomía financiera teníamos dos caminos:*

darle una autonomía financiera amplia o una autonomía financiera restringida. Se consideró, viviendo el problema del momento actual, donde evidentemente hay una sobrecarga impositiva sobre la nación, que no podíamos llegar a la liberalidad total de la Constitución del año 1917; que debíamos darle a los municipios las fuentes a texto expreso. Creíamos profundamente inconveniente el primer sistema, porque estando agotadas, casi se puede decir, las fuentes impositivas, los caminos que tendrían los municipios serían muy fáciles: impuestos a las transmisiones hereditarias. Cada Departamento con un sistema propio, sería profundamente inconveniente. No había la unidad en esto, que lógicamente debe haber. Departamentos donde gobiernan hombres del partido Nacional no establecerán el impuesto a las herencias, pero establecerán un impuesto a la renta local, dentro de una circunscripción chica, creando un verdadero problema de interpretación en los diecinueve Departamentos.

Así podríamos ir analizando todos los grandes rubros de los impuestos, que pueden dar grandes recursos, y llevaríamos a la República a un verdadero caos en materia impositiva. Bastaría pasar el Santa Lucía, el Río Negro, la cuchilla Pereira y cambiaría radicalmente el régimen impositivo de un departamento a otro.



Buscamos entonces, una fuente impositiva, para darla a un municipio, que tuviera una real radicación en el propio municipio, en el propio Departamento. La mejor de todas, evidentemente, es la tierra, la propiedad inmueble, la propiedad territorial contenida dentro de los límites de la circunscripción territorial. No hay ningún impuesto que se pueda establecer mejor que ése...’ (‘Reforma Constitucional de 1951, Proceso en la Cámara de Representantes’, tomo segundo, 1953, pág. 1029).

La intervención de este diputado -que tuvo destacada participación en la redacción de la norma- demuestra, a mi juicio, que la finalidad de la redacción vigente no tuvo por objeto la limitación constitucional del fin extrafiscal ‘lucha contra el latifundio’ sino, simplemente, se buscó asignar una fuente de imposición genuina, útil y exclusiva de los Departamentos.

Ahora, si bien la finalidad de la norma no es la de limitar la imposición de la propiedad inmueble rural con la finalidad extrafiscal de disuadir el latifundio, indirectamente limita tal posibilidad, como se señaló ya en 1951 en el proceso de elaboración de la norma.

De esta forma, el reciente caso del ICIR en Uruguay fue resuelto como concreción de

uno de los límites constitucionales que analiza el Prof. Casado Ollero en su ya citado profundo estudio 'Los fines no fiscales de los tributos en el ordenamiento español'.

En efecto, sin perjuicio de otros argumentos manejados en las sentencias que suscribimos con la mayoría de la Corte, entiendo que en definitiva el caso refirió a un claro ejemplo de transgresión 'del reparto constitucional de competencias entre los diferentes niveles territoriales de la Hacienda pública', recurriendo a una precisa expresión del Prof. Casado Ollero en la obra señalada (pág. 181).

En ese sentido me pronuncié en esos fallos.

La transcripción de la labor de los constituyentes de 1951 lleva a una interpretación en el sentido de que un impuesto sobre la propiedad inmueble rural con el fin extrafiscal de mitigar el latifundio, ha quedado vedado constitucionalmente. Y ello, como resultado de la asignación de la propiedad inmueble rural como fuente exclusiva de los Gobiernos Departamentales. Ello sin perjuicio de ... eventuales impuestos adicionales nacionales, habilitados también por la Constitución.

Como apunta el Prof. Rodríguez Villalba, en esta interpretación la fuente

*conformada por la propiedad inmueble rural únicamente puede ser gravada con impuestos destinados a los Gobiernos Departamentales, y como éstos no pueden crear sino un tributo proporcional, la misma limitación tendría el Estado central. Y siendo así, no podría existir más que un solo gravamen sobre la propiedad inmueble rural, y únicamente con fin recaudatorio. Consecuentemente, como los adicionales están condicionados por el hecho generador del impuesto matriz, ni siquiera por esta vía podría perseguirse una finalidad distinta.*

*Pues bien, con lo dicho hasta aquí queda planteada esta tesis acerca de la existencia de una limitante constitucional a un específico tipo de impuesto con fin no fiscal: el impuesto a la gran propiedad rural.*

*El caso del ICIR en Uruguay fue resuelto a mi juicio como concreción de uno de los límites constitucionales a la tributación con fin no fiscal. Esto es, que como consecuencia de la aplicación de aquella interpretación de los constituyentes de 1951, y contemplando las limitaciones de la asignación exclusiva de la fuente 'propiedad inmueble rural' a los Departamentos, se concluyó por la Suprema Corte de Justicia que integro que no es posible gravar la propiedad inmueble rural con el fin no fiscal de*

*combatir al latifundio".*

En el caso del impuesto creado por la Ley No. 19.088, se constata que el fin con el que fue creado coincide con el del derogado I.C.I.R., conforme a lo argumentado por la actora, con apoyo en los antecedentes que se vienen de citar y transcribir.

Prueba de ello es la figura establecida por el legislador en el artículo 16 de la Ley No. 19.088, i.e., la Unidad Económico Administrativa. Por esta norma se agrega al Título 14 del Texto Ordenado 1996, el siguiente artículo:

*"ARTÍCULO 53. Unidad económico administrativa. - Las entidades titulares de activos afectados a explotaciones agropecuarias conforman una unidad económico administrativa cuando responden a un interés común relativo a dichas actividades, evidenciando la existencia de una unidad empresarial subyacente, independientemente de las formas jurídicas adoptadas.*

*Se entenderá a estos efectos que responden a un interés común, cuando entre los titulares exista una vinculación tal que ocurra alguna de las siguientes situaciones:*

*a) Que exista control de unos titulares sobre otros que implique la respuesta a un mismo centro de decisión, o que existan entre ellos*

vínculos tales que denoten una unidad en el centro de decisión o que estén bajo el control común de las mismas entidades.

b) Que se ejerza influencia significativa por parte de unos titulares sobre otros, o estén bajo la influencia significativa común de las mismas entidades. Existirá influencia significativa cuando se posea la capacidad para formar la voluntad del conjunto o prevalecer en las decisiones de explotación de una o varias entidades (...).

Lo dispuesto en este artículo se aplicará exclusivamente a los efectos de los artículos 38 y 54 de este Título”.

Como claramente explica Shaw en la consulta citada: “En los casos en que resulte de aplicación lo que la propia ley define como ‘unidad económico administrativa’ (art. 16 de la Ley 19.088) – artículo 53 del Título 14 del T.O. 1996), la comparación con el umbral mínimo y con los valores que determinan la alícuota aplicable de la ‘sobretasa’ se efectuará sumando los valores de todos los inmuebles de quienes resulten integrantes de dicha unidad, para que luego cada uno de ellos, en su propio impuesto individual, determine si califica o no como contribuyente y si, además, corresponde el pago de la ‘sobretasa’. En otros términos, a ambos efectos se aprecia la capacidad

*contributiva de la 'unidad económico administrativa' y no de cada contribuyente en particular". Con esta figura "(...) se persigue, evidentemente (...) apreciar la capacidad contributiva de dichos agrupamientos prescindiendo de la de cada uno de sus integrantes, así como extender la finalidad extrafiscal de combatir la concentración a aquellos supuestos en los que la tenencia de la tierra está formal pero no sustancialmente dividida".*

A partir de todo lo precedente, se impone concluir asimismo, que no se justifica extenderse en la consideración de otras causales de impugnación contenida en la demanda.

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