

EL PROXIMO CONGRESO DE LA IFA

El 47º Congreso de la Internacional Fiscal Association tendrá lugar en Florencia, Italia, entre el 3 y el 8 de octubre próximo, bajo la presidencia del Prof. Avv. Pietro Adornato.

Los temas a tratar son:

Tema I: Interpretación de los conceptos de doble imposición. Ponentes Generales: Prof. Dr. Klaus Vogel y Dr. Rainer Prokisch (ambos de Alemania).

Tema II: Reglas de no discriminación en la imposición internacional. Ponente General: Prof. Avv. Pietro Adornato (Italia).

En el curso del Congreso se desarrollarán los siguientes Seminarios:

Seminario A: Armonización de los impuestos societarios en la C.E. Chairman: Hubert M. A. L. Hamaker (Holanda).

Seminario B: Imposición de beneficios adicionales a las remuneraciones y servicios personales ("orange benefits"). Chairman: Rick Krever (Australia).

Seminario C: Impuestos y tasas relacionados con el medio ambiente. Chairman: Prof. Sven-Olof Lodin (Suecia).

Seminario D: Impuestos sobre sociedades en las distribuciones (Impuesto de igualdad). Chairman: Dr. Massimo Pagani (Italia).

Seminario E: Resolución de los conflictos de los tratados fiscales mediante arbitraje. Chairman: Prof. Gustav Lindcrona (Suecia).

Seminario F: Tratamiento tributario en Italia de los nuevos instrumentos fiscales. Chairman: Prof. Avv. Giulio Tremonti (Italia).

CONTRIBUCION INMOBILIARIA Y TASA GENERAL MUNICIPAL DEL DEPARTAMENTO DE MONTEVIDEO

Recurso de apelación contra los artículos 17 y 22 del Decreto Nº 25.787 de la Junta Departamental de Montevideo, de 29 de octubre de 1992

Se transcriben seguidamente los siguientes documentos, tomados del Diario de Sesiones de la Cámara de Representantes de fecha 5 de mayo de 1993:

- 1) Texto del escrito interponiendo el recurso del título.
- 2) Informe en Mayoría de la Comisión de Constitución, Códigos, Legislación General y Administración de la Cámara de Representantes.

En el próximo número de la Revista Tributaria se transcribirán los Informes en Minoría de la misma Comisión.

El Proyecto de Resolución con que culmina el Informe en Mayoría fue aprobado en Sala en la sesión del 5.5.1993 con la siguiente votación: Numeral 1º: 63 votos en 87; Numeral 2º: 57 votos en 87. El resultado de la votación fue comunicado al Gobierno Departamental de Montevideo el mismo día 5.5.1993.

TEXTO DEL ESCRITO INTERPONIENDO EL RECURSO

Señor Presidente de la Cámara de Representantes.
Dr. Alem García Sosa.

El recurso de apelación interpuesto por los ciudadanos de Montevideo contra los artículos 17 y 22 del Decreto Municipal Nº 25.787 se fundamenta en lo siguiente:

1) La primera de dichas normas refiere a Contribución Inmobiliaria, y segunda a la Tasa General Municipal, Gravámenes ambos que se calcularán sobre el aforo o valor real de la tierra y mejoras establecido de conformidad con lo dispuesto en el artículo 33 del Decreto Departamental N° 15.706 del 31 de julio de 1972 y disposiciones complementarias.

2) Ahora bien, esta última norma establece la potestad de la Intendencia Municipal de evaluar cada propiedad de Montevideo es decir, de acuerdo con la interpretación del texto (artículo 17 del Código Civil) que expresa: "El avalúo de cada propiedad (tierra y mejoras) se realizará por la Intendencia Municipal, más adelante dice: "La Intendencia procederá en todo momento a regularizar el avalúo de oficio en los casos que se mencionan a continuación; b) Cuando la Dirección de Ingresos Territoriales indique inmuebles que considere avalúados en menos del valor de las últimas operaciones de venta realizadas" y c) Cuando se modifique el estado parcelario por unificación o subdivisión..."

3) Es criterio de recibo que todo aforo o reaforo debe ser precedido de una operación catastral. El Dr. Ramón Valdés Costa en declaraciones a *Crónica Económica* (N° 193 del 15 al 22 de abril de 1985 - que se adjunta-) establece "... en principio está justificado el reaforo de la propiedad ..." "Pero la operación de aforo o reaforo es una operación técnica administrativa cuyo objeto es determinar el valor real de la propiedad y no fijar valores discrecionales por parte de la administración..." "Lo que corresponde es reaforar mediante criterios técnicos según las prácticas del Catastro y leyes como las de 1934 y 35 que establecieron criterios de juicio en la materia. En esas disposiciones se consideraron dos criterios o el valor venal del inmueble (subrayado nuestro) valor según el mercado menos un 20% o según la rentabilidad del inmueble capitalizando la rentabilidad a un 4% (subrayado nuestro)."

Un sistema de reaforo de la propiedad inmueble mediante la observación de la fachada es empírico, sin fundamento jurídico y totalmente injusto. Se descarta en especial superficie, calidad, características urbanísticas y comunarias y necesarias e imprescindibles para una correcta tasación. Se descarta también la relación propietario-inmueble que se hace imprescindible considerar. Señala el profesor Valdés Costa que la noción de capacidad contributiva "en una concepción primitiva se equipara a la riqueza considerada en sí misma. Luego, el concepto afina y se lo relaciona con la persona titular de la riqueza, su situación social, especialmente el núcleo familiar que integra..." Y agrega "La noción de capacidad contributiva contiene un elemento objetivo, cantidad de riqueza y un elemento subjetivo, relación de esa riqueza con la persona del contribuyente..." (Curso de Derecho Tributario Tomo I págs. 132/33).

No se puede sostener que una cosa que no cambió de titular, que no aumentó su capacidad de renta o la aumentó en un determinado porcentaje de un año a otro, pueda tener un aumento fiscal de un año a otro que exceda el aumento general de precios.

d) La operación técnica que no puede soslayarse y que el catastro moderno prevé, debe ser precedida por una operación que determine la descripción geométrica (plano de mensura), jurídica (escritura) y económica (para obtener tasas de variación se parte del costo de vida y costo de edificación).

Nuestro distinguido Agr. Paul Seunares y Olivera establece que el Catastro "es un registro público que investiga permanentemente por medio de operaciones técnicas y periciales, la ubicación, extensión y valor de cada una de las parcelas que forman la riqueza del país..."

Lo expresado es de por sí bastante suficiente para demostrar que el sistema establecido por la Intendencia del departamento de Montevideo está apartado de las fundamentales normas científicas y técnicas que informan la materia catastral.

Señalamos las contradicciones y desprolijidades para el reaforo a aplicar en el año 1993:

a) Se fundamentaba inicialmente en el artículo 16 del Decreto N° 12.900, norma derogada por el artículo 38 del Decreto N° 15.706.

b) La Comisión respectiva de la Junta Departamental, advirtió el error y fue cambiado por el artículo 15 del Decreto N° 12.900, norma derogada por el artículo 38 del Decreto N° 14.152.

c) Se insiste luego con el artículo 79 del Decreto N° 14.152 norma esta también derogada por el artículo 38 del Decreto N° 15.706.

d) En la sesión plenaria de la Junta Departamental (con los votos del Frente Amplio) se sanciona la fórmula genérica "normas vigentes" para fundamentar el reaforo de los inmuebles en el ejercicio 1993.

e) El Tribunal de Cuentas entre otras observaciones, menciona la referida a "normas vigentes".

f) La Junta Departamental acepta todas las observaciones del Tribunal de Cuentas y menciona al artículo 33 del Decreto N° 15.706 en vez de lo genérico a "normas vigentes".

Este procedimiento errático, marca que todos los argumentos para el reaforo de los inmuebles para el año 1993, no se han realizado de acuerdo a la normativa regente o sea los artículos 33 y 35 del Decreto N° 15.706.

Especial mención debemos establecer en el artículo 19 del Decreto N° 15.787, aprobado luego de las observaciones del Tribunal de Cuentas, que determina que eno aplicarse el régimen del artículo 17 (reaforos) se incrementarán los valores de las propiedades por el Índice General de Precios al Consumo, disminuyendo los rubros de servicios no personales de todos los programas en un 15% en los rubros de inversiones y financiamiento en un 8,5.

Es que acaso la evolución del valor de los inmuebles varía en función de los distintos elementos que el costo de vida?

Es que acaso los precios de las propiedades en el país acompañaron el índice general de inflación del año 1992?

Es que acaso una propiedad media de Montevideo, en el período enero/1990 a enero/1993 se valorizó en un 250% (índice inflacionario no acumulado)?

Los fundamentos expuestos justifican que la Cámara de Representantes aboque a la consideración del presente recurso que, aplicando un recurso que se constriuyentes establecieron como defensa de un derecho constitucional como el de propiedad que afecta los legítimos intereses de cientos de miles de ciudadanos de Montevideo.

Por lo expuesto los firmantes solicitamos a la Cámara de Representantes que se dejen sin efecto los artículos 17 y 22 del Decreto Nº 25.787 en cuando dispone el reaforo de los bienes inmuebles del departamento de Montevideo y establezca una nueva modalidad para el cálculo de los tributos.

José Argul, Jorge E. Sacchi
(siguen firmas)

INFORME EN MAYORIA DE LA COMISION DE CONSTITUCION, CODIGOS, LEGISLACION GENERAL Y ADMINISTRACION DE LA CAMARA DE REPRESENTANTES

Señores Representantes:

La Comisión de Constitución, Códigos, Legislación General y Administración en mayoría -conforme al artículo 134 del Reglamento, cumple con el deber que le compete de presentar su Informe y el correspondiente proyecto de resolución referido al recurso caratulado "Recurso de apelación contra los artículos 17 y 22 del Decreto Nº 25.787 de la Junta Departamental de Montevideo, de fecha 22 de octubre de 1992".

Lo ha hecho impulsada por el propósito muy sentido de ajustarse al orden normativo, desplazada toda consideración ajena al mismo, con la mayor ecuanimidad y en hora singular, cuando sus conclusiones podrán tener el mayor efecto de decisión, de uno de los más altos Cuerpos de la República.

Se complace en manifestar que entiende, que ello corresponde al espíritu de la totalidad de los Miembros de la Comisión, acordos con este dictamen que se emite total o parcialmente con el mismo.

Ha contado con el asesoramiento de los más destacados catedráticos de Derecho Tributario, de Derecho Administrativo y de Derecho Constitucional integrantes o ex-integrantes del cuerpo docente de la Universidad de la República, que con la generosidad connatural a un magisterio superior están siempre al servicio de la verdad pura y libre, tal como lo ejercitan en su docencia, según el criterio de cada uno, expresión de la independencia del pensamiento que configura, junto con la del Poder Judicial una de las notas más enaltecedoras de la civilización jurídica de la República.

Noshan ayudado a librar a nuestra decisión final de toda menuda solución que siempre la vida, árida y cotidiana, acecha al espíritu del hombre y desmedrar la anhelada grandeza de sus concepciones intelectuales.

Podemos dictaminar con acierto o con error, pero hemos puesto el mayor entendimiento por la libertad, el derecho y la justicia, exentos de todo interés divergente de lo que hemos entendido como la verdad misma, reduciendo en la medida que cabe hacerlo al frágil espíritu de la especie de lo que un compatriota ilustre llamó certteramente "la acción deformadora del grupo" por eso no desperdiciamos la oportunidad de nuestra modesta actuación, seguros del equilibrio de la propia obra y del respeto que hemos tenido al debido decoro.

Ramón Valdés Costa, que concita el acatamiento, el respeto y la admiración intelectual como un valor, patrimonio de la ciencia del Derecho Tributario mundial, comenzó por decirnos que el problema tenía una enorme complejidad y que la Cámara de Representantes debería tener una visión panorámica para resolverlo.

Queda impuesta, por tanto, para facilitar su inteligencia, deslindar dentro de ese universo de inextricables cuestiones, y por su orden, diversos aspectos:

I

SOBRE LA ADMISIBILIDAD FORMAL DEL RECURSO

A) Sobre la legitimación de los recurrentes.

Bien establecida la legitimación de los recurrentes, en cuanto a su número y condición de inscripto en el departamento por el informe de los órganos electorales correspondientes, queda configurada a su respecto la legitimación para llamar la competencia de la Cámara a efectos de conocer y decidir sobre la regularidad jurídica dentro de un procedimiento objetivo de coordinación, de un acto legislativo, emanado de la potestad del Gobierno Departamental de Montevideo.

B) Sobre si el recurso fue deducido en plazo.

En esta cuestión deben considerarse cuáles son los puntos límites del plazo, el límite del comienzo y el límite del final.

La duración del plazo comprende, pues, el lapso o distancia que media entre los dos términos señalados (informe del doctor Héctor Frugone Schiavone).

¿Cuál es el "dies a quo", es decir, el punto de comienzo. El artículo 303 expresa: "...dentro de los quince días de su promulgación...". Frugone Schiavone en su informe (página 12 y siguientes) -que debería ser materia de necesaria divulgación por el elevado conocimiento del derecho, que emerge del propio texto, por la entidad con que lo expresa y por la trascendencia pedagógica que le acuerda su contenido. Afirma "como se refiere (el artículo 303) tanto a los decretos de la Junta Departamental como a las resoluciones del Intendente Municipal, la doctrina comúnmente entiende que el vocablo promulgación debe entenderse en el sentido de divulgación oficial. Y se remite a Cassinelli Muñoz Rev. D. J. A., tomo 133, página 133; Julio A. Prat "Derecho Administrativo", Tomo 5, volumen 2, y a otros autos de los Gobiernos Departamentales, en el "Poder y su control".

Determinado el concepto de promulgación ¿el plazo se computa desde el día de la divulgación oficial o desde el siguiente? Es evidente que si se computa el día de la divulgación oficial del acto jurídico departamental como comienzo del plazo, significando el informe de Frugone Schiavone, los ciudadanos no dispondrán de quince días útiles para ejercer su derecho. Si el día es el espacio de tiempo que la tierra tarda en dar una vuelta completa alrededor de su eje (veinticuatro horas); y si día civil es el tiempo comprendido entre dos medias noches consecutivas, el ciudadano debe ver transcurrir quince vueltas completas de la tierra alrededor de su eje para estimar extinguido el término de quince días útiles para ejercer su derecho.

Como el derecho no regula ficciones sino realidades (Nota 25, página 11 informe citado) el órgano de decisión debe preguntarse ¿cómo se realiza la divulgación oficial, a través de qué medios? Si lo fue del Diario Oficial ¿la fecha que luce impreso el ejemplar coincide con la puesta en venta del mismo al público? Es sabido que en los últimos tiempos la irregularidad en la impresión y distribución del Diario Oficial, llevó a que ejemplares con una fecha impresa fueran puestos en circulación días después de la misma.

De cualquier modo aun cuando todo hubiera sido normal, el primer día de plazo se consume en tomar conocimiento de la divulgación del acto y en consecuencia la publicación, sin olvidar que el sujeto activo no es un individuo, sino un individuo -sujeto colectivo- y todavía con las especiales calidades de ser ciudadanos que estén inscriptos en el departamento.

Al analizar las reglas que rigen la interpretación Legaz y Lacambra ("Filosofía del Derecho" Ed. Bosch Barcelona, 1972, página 570) señala que si de la aplicación del método aceptado (justa ponderación de los elementos gramaticales, lógico-sistemático, histórico y penalista o teleológico) resultare dos interpretaciones posibles, debe elegirse aquella cuyo resultado satisfaga más ampliamente las exigencias de la vida social y los ideales de justicia y por otra, contribuya al más fácil conocimiento y cumplimiento del Derecho.

Tal conclusión se refuerza, además, por los fundamentos de las leyes analizadas por los principios generales de derecho que se derivan de la forma republicana de gobierno y por las doctrinas generalmente admitidas en nuestro país.

En tal sentido existe un principio general de derecho (de justicia natural) a favor del enjuiciamiento del fondo de los actos en caso de dudas respecto a la admisibilidad del recurso (principio "pro actione", positivizado en el derecho comparado democrático (por ejemplo en la Constitución española). Que los resultados con estas consideraciones en sentido afirmativo el que se ha compare con las condiciones de admisibilidad del recurso por haberse deducido en plazo.

II

SOBRE LA NATURALEZA DE PROCEDIMIENTOS LEGISLATIVOS EN EL ARTICULO 303 DE LA CONSTITUCION DE LA REPUBLICA

Resulta especialmente indicado establecer la naturaleza de la institución consagrada en el texto positivo, de la cual debe fluir, el alcance de la competencia

de los intervinientes: la del órgano vigilante (sujeto colectivo, mil ciudadanos inscriptos en el departamento) que provoca la actuación de la Cámara de Representantes (Órgano coordinador), la competencia de ésta y el significado de los efectos sobre el órgano coordinado (Gobierno Departamental de Montevideo) y cuáles son sus posibilidades de acción legítima en los procedimientos.

El instituto que se ha puesto en movimiento, integra ontológicamente un régimen orgánico de coordinación, régimen que se ha desenvuelto gradualmente, en consonancia con la complejidad creciente del aparato del Estado y al surgimiento y vigencia del principio autonómico que preside la descentralización.

Dentro de la masa institucional que forma el complejo orgánico de la estructura del Estado Nacional podemos determinar a la luz de los textos, la descentralización y la autonomía, y específicamente la que nos interesa que es la territorializada "Del Gobierno y de la Administración de los Departamentos".

Cada sistema orgánico de estructuración institucional tiene elementos técnicos o específicos. La centralización se desenvuelve mediante el instrumento de la ley. Era el sistema de la Constitución de 1830.

La descentralización de aparición posterior y con acogimiento en la Constitución de 1918 y posteriores, más compleja, no se configura mediante tipos rígidos sino gradualmente partiendo de una articulación mínima o reducida para llegar a la máxima, la autonomía. Es el sistema de la Constitución vigente en cuanto incluye la descentralización territorial y la por servicios, superponiéndose ambas en el caso de su Sección XVI.

La descentralización máxima, la autonomía, está presidida por lo que la doctrina y la cátedra denominan la coordinación autonómica.

En esta coordinación autonómica ninguno de los órganos competentes puede prescindir la actividad de manera permanente o ejercer potestades que alteren la situación de igualdad o equivalencia institucional, pero el derecho positivo (por ejemplo artículos 260, 283, 300 y 303 de la Constitución de la República) desplaza a la autonomía de ellos la iniciativa hacia otros, o la decisión colocándolos en posición de primacía jurídica y en algunos casos política.

El artículo 303, que es el que debemos aplicar, en el que los ciudadanos en su derecho superior a mil asumen la calidad jurídica de órganos de vigilancia cuando la competencia de la Cámara de Representantes que resulta ser el órgano de decisión, pero sólo respecto de la jurisdicción de concretas y determinadas decisiones: los Decretos de la Junta Departamental y las Resoluciones del Presidente Municipal en cuanto no sean impugnables ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

El órgano activo -la Cámara de Representantes- no tiene facultad de emitir decretos, resoluciones, aprobaciones) que supondrían no una coordinación en el orden administrativo, sino que configuraría un control efectivo. Sus decisiones no pueden afectar la competencia del órgano coordinado, reformando por ejemplo la decisión emitida, su tarea se reduce a la apreciación de la constitucionalidad y legalidad

que son una verdadera "racionalización del Poder" y no pertenecen a ninguna de las formas clásicas de control, en estricto sentido técnico.

Son procedimientos producto de la tendencia del derecho público destinada a regular la adecuación jurídica e institucional de ciertos entes estatales (en sentido amplio) a través de la vigilancia actuada con un carácter "quasi-jurisdiccional".

Es absolutamente erróneo creer que de alguna manera esta coordinación supone que se traben una litis, aun rudimentaria.

Todo litigio supone la presencia de dos sujetos de derecho, titulares de poderes equivalentes y una apreciación de juridicidad, por un tercero, colocado en un plano superior, cuya decisión por ser el resultado de un proceso jurisdiccional tiene el carácter de cosa juzgada, es decir de decisión obligatoria y definitiva.

Carece la Cámara de Representantes de los caracteres que el derecho exige como verdad universal- para tener la calidad de juez.

No existe, por lo demás la posibilidad de atribuir función jurisdiccional, al órgano no integrante del Poder Judicial, sino mediante un claro y expreso texto constitucional positivo.

La coordinación se cumple sólo respecto de actos concretos y bien establecidos. No hay una relación de sujeción del órgano, de cuya potestad emana el acto objetado, a la voluntad de la Cámara, sino el solo acatamiento a la apreciación sobre el derecho objetivo.

La autonomía del Gobierno Departamental se mantiene así intacta, sólo se exige el acatamiento a la Constitución de la República y a la ley y a los grandes principios de derecho, que ha violado al ejercer su potestad legislativa o su potestad administrativa.

Será siempre para el señor Intendente Municipal de Montevideo un motivo honoroso para su condición de ciudadano y de gobernante el obedecer la ley, tales es en el caso acatar la decisión de la Cámara.

En cambio si la Cámara de Representantes no procurara la prevalencia de derecho contra la irregularidad o el orden ilícito, el obedecer para los habitantes de Montevideo a un mandato que resulta no tener otra fuente que la voluntad humana por más lables que fueran los cambios estructurales y profundos que la voluntad humana pretendiera consagrar, no sería sino una lamentable forma de servilismo, una mera vía de facto.

Sí, queda al señor Intendente Municipal de Montevideo expedido el insular de específica protección a la autonomía, bien establecido en el artículo 283 de la Constitución de la República; tal como lo hizo con el patrocinio del doctor Horacio Cassinelli Muñoz, el señor Intendente Municipal de Rivera.

Por lo dicho el procedimiento de coordinación del artículo 303 no culmina con una sentencia con la inmutabilidad de la cosa juzgada, deja al órgano competente libre para ir a la vía jurisdiccional sin que el pronunciamiento de la Cámara sea

de alcance que un antecedente cuyo valor resultaría de la medida de la verdad que se expresa y por emanar de un Cuerpo en quien la Nación ha delegado el ejercicio de su soberanía (artículo 82 de la Constitución de la República).

Los tres intervinientes se mueven por intereses impersonales, desavenen en poderes objetivos que son extraños a sus potestades intrínsecas.

Los mil ciudadanos no pretenden nada para sí, ni invocan un derecho subjetivo o un interés legítimo personal y directo, carentes de toda legitimación para ser partes de una relación procesal contenciosa, que está imposibilitada de constituirse.

Por lo tanto, en rigurosa puridad, podría decirse que el órgano de cuya potestad emana el acto tendría un derecho subjetivo a la defensa de su competencia, pero en circunstancias de que se refiere a uno solo de los sujetos obsta a que se traben una relación contenciosa con existencia aun rudimentaria.

Falta en estos procedimientos, el impulso natural de la acción: el derecho subjetivo violado. Recurra el que le interese, a las sabias enseñanzas del doctor José A. Arlas -catedrático que lo fuera del Derecho Procesal- sobre acción y derecho subjetivo publicados en la revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales.

Por eso es de un ilogismo total pretender que el órgano vigilante, que incoar el recurso, tenga que producir prueba, no tiene ni siquiera el derecho a hacerlo, a formular con los fundamentos que exponga la decisión de la Cámara de Representantes. Sólo determina con su postulación los límites de la competencia de la Cámara que son las normas impugnadas y el objeto obligado de la decisión del órgano de contralor.

III

SOBRE LOS VICIOS DE INCONSTITUCIONALIDAD E ILEGALIDAD DEL ACTO IMPUGNADO QUE FUNDAMENTAN LA DECISION PROPUESTA A LA CAMARA DE REPRESENTANTES DE DECLARAR SIN EFECTO LOS ARTICULOS 17 Y 22 DEL DECRETO N° 25.787 DEL GOBIERNO DEPARTAMENTAL DE MONTEVIDEO

Enumerándolos, para su posterior desarrollo:

A) La legitimidad por abuso, exceso o desviación de poder resultante de haber ejercido la potestad legislativa con violación al principio de verdad material.

B) Por determinar, el vicio originario del acto legislativo como resultancia necesaria e ineludible; la negación en todos los actos de aplicación de los artículos 17 y 22 del Decreto N° 25.787 del principio de motivación, que integra el derecho fundamental a defenderse, vale decir al debido proceso, derecho inherente tanto a la personalidad humana como a la forma republicana de gobierno (artículo 72 de la Constitución de la República y pactos internacionales ratificados por la República).

C) Violación del principio de legalidad del tributo en el establecimiento de la base de cálculo del monto imponible y las alícuotas correspondientes prescindiendo del acto legislativo que le da marco legítimo al aumento real de la tributación -en valores constantes- excediendo la mera y generalmente tolerada indexación, sólo admitida para mantener el real nivel de recaudación y configurar un aumento en verdad aparente por operarse sólo respecto a valores corrientes.

D) Violación del principio de igualdad de los contribuyentes ante las cargas fiscales y por establecimiento de tasas progresivas, con propósitos ajenos a la competencia de los Gobiernos Departamentales.

A) Sobre la ilegalidad por abuso, exceso o desviación de poder y de negación, como corolario ineluctable del principio de motivación.

Puede decirse sin vacilación que se configura en los textos impugnados la doctrina llama exceso, abuso o desviación de poder y los textos posibles de desviación de poder. Juan Pablo Cajaville Peluffo -con admirable rigor técnico ha escrito sobre la invalidez de los actos administrativos, y en sus páginas iniciales afirma que siendo el acto administrativo un tipo del género acto jurídico material de lo que dice sobre presupuestos y elementos, perfeccionamiento, legitimidad y validez de los actos en el orden administrativo es común a todos los actos jurídicos estatales, por tanto a los legislativos, sin perjuicio, claro está, de diferencias específicas (Cajaville "Invalidez de los actos administrativos", pág. 74) concluye su estudio verdaderamente valioso, determinando tipos de ilegalidad y configura el exceso del poder, tan vecino y entremezclado al abuso de poder a la desviación de poder cuando lo "dispositivo no es objetiva y cualitativamente adecuado a los motivos".

Esto se aplica estrictamente al acto legislativo en sus artículos 17 y 18 impugnados, por más de mil ciudadanos inscriptos en el departamento que quedan en función pública, como órganos vigilantes en el instituto de la coordinación establecido en el artículo 303 de la Constitución de la República. Porque el error que ocurre en el acto administrativo puede ocurrir también en el orden legislativo porque el legislador (en el caso legislador departamental) dicta una ley, vale decir mueve su facultad de legislar inspirado en un fin real, verdadero, que distina fin real y verdadero que no expresa en los textos, en los que consigna razones solamente aparente que no aplica después. Y usa este subterfugio por obvias razones circunstanciales (la observación del Tribunal de Cuentas).

Manda que la Contribución Inmobiliaria y la Tasa General Municipal se paguen sobre el aforo o valor real de las tierras y mejoras establecido en el empadronamiento de conformidad con el reaforo ejecutado con arreglo al artículo 33 del Decreto Departamental N° 15.706, de 31 de julio de 1972, pero el designio que lo inspira hacer lo por el valor resultante de lo que ha llamado el "Nuevo Catastro Municipal".

No juzgando la redacción y sintaxis que podrían calificarse de vicioso idioma que el diablo estudió siete años sin poder aprenderlo según la consigna las queridas gentes de esa estrípe, en la que me incluyo, cabe señalar el desmoronamiento por falta de concordancia en los tiempos verbales, en el artículo 15 se habla de reaforo a ejecutarse y en los artículos 17 y 22 del reaforo ejecutado.

El desarrollo semántico resulta seguramente del desarrollo conceptual del finamiento derivado de la contrariedad a la verdad material ya que...

pagar según un monto imponible determinado por el artículo 33 del Decreto del año 1972 cuando el propósito de quien elaboró la norma era hasta diría, por confesión explícita que el monto imponible fuera una resultante, un corolario o un apéndice del Catastro General Municipal "Base programática elaborada por el Grupo Político que actualmente está al frente del Gobierno Departamental" desde el 15 de febrero de 1990 el Gobierno Departamental estableció una estrategia de desarrollo de este Catastro Municipal" (página 15 de la versión equívoca de la sesión de la Comisión de Constitución, Códigos, Legislación General y Administración de fecha 25 de marzo de 1992) expresión del señor Director de la División Administración Fiscal de la Intendencia Municipal de Montevideo.

Agregando también en la misma sesión, el distinguido funcionario "En este sentido el carácter multidisciplinario del Catastro debe estar vinculado a una serie de aspectos importantes..." "En este sentido se marcaba su incidencia a nivel de los aspectos tributarios". "A nivel tributario el Catastro permitiría lograr una mayor justicia social".

La norma legal que integran los artículos impugnados podría ser -como lo fue- correcta en su tramitación, al parecer revestida de todas las formas pertinentes no obstante inconstitucional por su propósito. Se remite al Decreto de julio de 1972 tal es su voluntad declarada en rigor, solamente aparente, pues su voluntad real, su propósito fue que la Contribución y la Tasa General Municipal se pagaran según el Catastro multidisciplinario y largo tiempo proyectado y consignado en las propias bases programáticas electorales de la coalición triunfante. En este caso habría una norma legal aparente pero desde el punto de vista de la finalidad o fin real habría una clara inconstitucionalidad, un vicio insanable, porque se habría utilizado la potestad de legislar con un propósito espurio porque lo que es aparentemente dispositivo -en la terminología de Cajaville- no es objetiva y cualitativamente adecuado a los motivos verdaderos.

El legislador está subordinado en primer término a principios superiores al propio Estado (Alberto Ramón Real, Estudios en Homenaje a Eduardo J. Couture).

Hay en efecto -un derecho superior- al Estado y que lo obliga. Hay principios que están contenidos en la propia conciencia social, y a los que nuestra propia Constitución se remite y da vigencia, artículos 7º, 72 y 332.

Però hay además normas constitucionales que limitan la potestad legislativa de los órganos administrativos por vía de las disposiciones que declaran derechos, crean normas y distribuyen competencias indelegables entre los mismos.

La ley (en el caso Decreto Departamental) puede ser inconstitucional, artículo 14 de la Constitución de la República y nadie podrá sostener que porque emanó de un órgano legislativo es inexpugnabile a toda crítica y está exenta del control que nos ejercemos a fin de verificar si se ajusta o no a las normas constitucionales.

El vicio que señalo accedió a mi espíritu y al de los integrantes de la Comisión en Montevideo, a través de la certera y aguda percepción de la distinguida catedrática doctora Addy Mazz. En su exposición reproducida en un informe escrito que tuvo

la deferencia de entregarnos deslinda (página 19 y siguientes) con rigor jurídico lo que es la determinación del valor de cada bien que configura un acto administrativo y la exigencia que configura el requisito "sine qua non" de la validez jurídica, de que este acto administrativo sea conforme a las reglas que disciplinan establecidas necesariamente por la ley, en el caso Decreto Departamental.

Transcribe la opinión de Dino Jarach (Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Cangallo página 701). "Por sofisticado que sea el avalúo de los bienes siempre hay razones para discutir los criterios de evaluación establecidos por la ley, con facultades otorgadas por esta al poder administrador..." y enumerando métodos de valuación señala que en el método de determinación por tasación oficiales "estos deben ceñirse a las pautas suministradas por la ley".

"Aplicados estos conceptos -continúa la profesora Mazz- a la Contribución Inmobiliaria de Montevideo vemos que el Decreto Nº 25.787, de 30 de octubre de 1992 en su artículo 17 expresa que la dicha Contribución se pagará sobre el avalúo establecido... De conformidad con el reaforo ejecutado por arreglo al artículo del Decreto Departamental 15.706, de 31 de julio de 1972". "El Decreto Departamental Nº 15.706, en su artículo 33 previó que el avalúo de cada propiedad se realizará por la Intendencia Municipal según los precios de las ventas realmente efectuadas, pudiéndose considerar también como antecedente los valores fijados por el Catastro Nacional.

La Administración según lo ha explicitado en el considerando 5.º de la Resolución Nº 5937/92, de 31 de diciembre de 1992, dice haber procedido de la siguiente forma".

Y aquí viene lo fundamental de la distinguida catedrática de la Facultad de Derecho: "Pero no parece que esto sea así, según el volante que ha hecho circular la Intendencia Municipal (bajo el rótulo "Nuevo Catastro Municipal") y que en el punto 3 cuando explica cómo se realizó el Catastro en ningún momento se hace alusión a que se hayan considerado precios de ventas recientes.

En la medida que no se haya procedido de acuerdo a lo que indica el Decreto Departamental Nº 15.706, en su artículo 33 el acto está viciado".

Lo que el órgano coordinador -la Cámara de Representantes- debe hacer es juzgar si se configuró o no abuso de poder es "desentrañar de todos los antecedentes del caso el verdadero motivo del acto" así lo enseña la Jurisprudencia de la Justicia Uruguaya Tomo 12 sentencia del Tribunal de Apelaciones de Montevideo Turno suscrita por los eminentes Magistrados doctores Gamarra y Carrasco.

Debe determinarse el verdadero propósito al que obedecieron los actos de aplicación de los artículos 17 y 22 del Decreto cuestionado, para concluir si la verdad material, el real propósito procurado por éstos, coincide o no con el estampado en el texto dispositivo de la norma habilitante y si esto no ocurre configura exceso o abuso de poder que invalida el acto legislativo.

Ni en el volante a que alude la doctora Mazz y que está en poder del informante en la Comisión, ni la solicitud de un "Nuevo estudio del valor imponible de los bienes concretada en un formulario impreso y distribuido por la Intendencia Municipal

de Montevideo se alude siquiera como variable a considerar para fijar el valor imponible, lo preceptuado por el artículo 33 del Decreto de 1972.

En la propia resolución de la Intendencia Municipal de Montevideo aprobando los actos se lee: "Visto lo dispuesto en los objetivos y metas para el plan quinquenal 1990/1995 en lo referente a la realización del catastro municipal multifinanciado..." y "Resultando que el catastro municipal multifinanciado tiene como objetivo establecer una base más justa de tributación...". Y conforme al artículo 124 del Decreto 500/991 del Poder Ejecutivo aplicable, como principio general, el "Visto" sitúa la cuestión que va a ser objeto del acto, con lo que el mismo catastro -se inserta en los objetivos y metas del Plan Quinquenal 1990-1995, a decir a la finalidad del catastro multifinanciado que es establecer en su parte financiera una base más justa de tributación para la Contribución Inmobiliaria de la Tasa General Municipal.

Vicio resultante de la negación del principio de motivación en todos los actos de aplicación de la norma carente de verdad material y resultante necesaria de esta.

A quien reclamó el monto imponible de su propiedad o posesión no se le indicó por el mismo emergencia de los precios de las últimas ventas realizadas o de las informaciones de la Dirección General del Catastro Nacional y Administración de Inmuebles del Estado, ni se le dieron fundamentos de ninguna naturaleza, se le hizo que autorizara la visita al interior del inmueble. Esto a la confesión explícita de los representantes del Municipio en la Comisión, agrega la confesión tácita que surge de una conducta que toma otros parámetros que los mandados taxativamente por el Decreto de 1972.

Creo haber dicho en términos generales -dijo el doctor Ramón Valdés Costa en la Comisión- que el acto administrativo es un acto reglado que tiene como única misión cumplir la ley. En ese caso la ley habla de dos elementos a tener en cuenta. Si la administración no los tuvo en cuenta el acto puede ser impugnado".

El Miembro Informante expresó: "Voy a pedir al doctor Valdés Costa que me explique el razonamiento que hago es correcto, conforme al principio de la legalidad, ya que el expuso, el órgano legislativo municipal traza el marco para que se dicte el acto administrativo concreto, aplicando esa norma".

El acto administrativo tiene que ser fundado en la aplicación de la norma" y el doctor Valdés Costa respondió: "Exactamente", y agregó el Miembro Informante a la Comisión: "En consecuencia el contribuyente tendría derecho a saber cuál es el fundamento del monto imponible del impuesto que va a pagar" a lo que respondió el doctor Valdés Costa: "Según la jurisprudencia, recogiendo la doctrina dominante en Derecho Administrativo, todo acto administrativo debe ser fundado; de lo contrario hay un vicio en el acto".

En este punto enseña el catedrático de Derecho Administrativo Juan Pablo Barville Peluffo, con cierta pedagogía, en su excelente trabajo "Procedimiento Administrativo en el Decreto 500/991, página 21": "El principio de la motivación de la decisión forma parte del derecho fundamental a defenderse, porque mal puede hacerlo fundamentalmente quien no conoce las razones de lo decidido. Y el derecho fundamental a defenderse que es el derecho al debido proceso resulta de

lo establecido en la Constitución de la República, de las leyes y de las normas de Derecho Internacional aprobado por la República".

Es legítimo y plausible que quienes tienen la responsabilidad del Gobierno Municipal procuren imponer sus puntos de vista en el plano social y económico. Pero todo ello en el juego armónico y regular de los Poderes y obedeciendo a la norma. Las mayorías y el Miembro Informante lo han repetido insistentemente en esta Sala, no lo pueden todo, sino lo que está dentro del marco de competencia, en las formas establecidas y con fines de bien público, concordando el fin declarado y aparente con el verdadero y real.

Lo que no pudo hacer el Gobierno Departamental de Montevideo es, por consagrar sus bases programáticas, -el catastro- recurrir a meras vías de hecho cubriéndolas con la apariencia de un Decreto del año 1972, porque como lo señaló el doctor Carlos Delpiazzo (Conferencia sobre Aforos - Salón del Banco Hipotecario del Uruguay con fecha 4 de marzo de 1993, página 71): "Desde el punto de vista jurídico no hay ninguna resolución administrativa ni acto legislativo que le dé aprobación al catastro o que fije sus bases o de cualquier manera lo encamine, determine, con lo cual en perspectiva estrictamente jurídica, corresponde decir que administrados ni siquiera tendrían que saber si se ha hecho un catastro o no".

El catastro en rigor, se introduce de modo subrepticio por una vía de hecho no otra cosa es en puridad lo achado por el Municipio y bajo la bandera del artículo 33 del Decreto Municipal de 1972. Se le da una legalidad aparente y ficticia haciendo emerger al catastro en sus efectos tributarios al aplicarlo en los actos administrativos de concreta fijación de los aforos, aprobados por la resolución Intendente Municipal de Montevideo, de fecha 31 de diciembre de 1992.

En la elaboración de ese catastro no se aplicó el Decreto de 1972, sino las conclusiones de evaluación producto de un estudio calificado por la alta corte de los que lo rehicieron pero desplazando en absoluto toda fundamentación de derecho, emergente y en cumplimiento de normas legislativas.

Los artículos 17 y 22 por integrar un acto legislativo, no son impugnables ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, aun siendo como son contrarios a la verdad.

Los actos administrativos, dice Cajaville (obra citada página 23) debe fundarse en motivos reales, verdaderos, ajustarse a la verdad material y si esta fuera el acto es ilegítimo y porque este principio propio de la actividad administrativa emerge de los principios generales de derecho que alcanzan a la misma actividad legislativa, a ellos también está subordinado el legislador, son como dice el profesor nombrado "Realmente principios del ordenamiento en su conjunto, como tal se aplican a todos los actos jurídicos estatales".

Todo ordenamiento jurídico se construye y aplica de acuerdo a ciertas condiciones básicas, a ciertas valoraciones y jerarquizaciones de valores e intereses predominantes en la colectividad en un momento determinado de la evolución histórica. De esta realidad cultural es posible extraer un conjunto de reglas que necesariamente inspiran el ordenamiento jurídico en su conjunto, por ende en él se contienen. A estas reglas se alude al referirse a los principios generales del derecho.

Estos principios generales de derecho además del ya expuesto uel... se consagra... que comprende el principio de motivación de la decisión, se consagra... de la legalidad objetiva y el de la verdad material radamente afectados... de los órganos municipales.

El vicio invalida al acto legislativo en sus artículos 17 y 22 e impone la obligación de declarar su inaplicabilidad. Es de oportunidad el distingo entre la verdad real y toda vía más la meramente aparente y el derecho, que resultan no siempre coincidentes.

El mismo autor, Carl Schmitt expresa muy bien ese distingo, que permite... a veces el rumbo del derecho como sustancialmente distinto al rumbo de... legal que puede ser como en el caso, viciosa, irregular e ilegítima.

La disposición emanada de autoridad, competente en principio, puede... una invasión y la circunstancia de que emane de tal autoridad no puede... el milagro de atribuirle legitimidad como si fuera una norma ajustada a... la verdad material; y precisamente la trascendencia, que puede tener... el derecho, por la consagración de lo ilícito e irregular, es que provoca... en cadena en la conciencia social, que ve desmedrada sus convicciones... y los valores que consagra. Por esto esta Comisión en mayoría aconseja... y los anquile.

La demostración que se respondió al fin del servicio y que la intención... es la verdadera y real está de cargo del órgano público en el caso, el... Departamental, porque de acuerdo con la jurisprudencia y la técnica... del derecho, el órgano público que dicta un acto jurídico tiene que... se ha movido respondiendo a la finalidad de la institución de la... que el propósito declarado coincide con el designio real y que los actos de... se han de ajustar a los propósitos insertos en la misma y que estos... se han de declarar a la verdad material, como se le imputa... los actos de aplicación han resultado fehacientemente opuestos a lo... como ajustándose al artículo 33 del Decreto de 1972.

La Comisión no ha pretendido del Gobierno Municipal una prueba negativa, la que ha ocultado el móvil, sino la positiva, que es obligatoria para la autoridad que tiene el deber de demostrar, de objetivar, de exteriorizar que la... que movió su decisión e insertó en su texto es la misma, y corresponde... que resultaría fehacientemente de los actos de... Este es el deber del tribunal de un órgano público.

¿Cuál es la situación institucional del Gobierno Departamental de Montevideo... se le imputa una norma legislativa viciosa? El sistema de la prueba en... no tiene nada que ver con este procedimiento de coordinación que como se... no es una litis ni aun rudimentaria.

El Gobierno Departamental de Montevideo ha debido justificar sus actos... que no lo ha podido. Alguna voz diligente ha indicado que la vía de... es la impugnación ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo... de aplicación, tanto de resolución de la Intendencia Municipal de... del 31 de diciembre de 1992, como la fijación en cada caso del monto... por tanto del impuesto. Incurren en un desarreglo jurídico total.

Puede haber entre los mil ciudadanos integrantes del órgano vigilante muchos que no tienen un derecho subjetivo o un interés directo, personal y legítimo actúan con competencia pública en defensa del orden objetivo.

Si el don de la sabiduría hubiera descendido sobre quienes fijaron los mandatos imponibles, por procedimientos no ajustados al principio de la legalidad y al ejercicio de ese don, los trescientos noventa mil o cuatrocientos mil mandatos imponibles fueran exactamente los que correspondían, la legalidad y el orden se mantendrían intactos, porque lo que se reivindicaba para la Junta Departamental de Montevideo es el derecho a inscribir en sus decretos los principios que constituyen el marco de legalidad para la actuación administrativa y no que los funcionarios dependientes de la Intendencia actúen según reglas no establecidas por la autoridad legislativa; por meritorios que fueren sus designios y fieles en propios propósitos preelectorales. Si la Junta manifestara su conformidad con las resoluciones del Intendente o con la actuación de los funcionarios dependientes del mismo esa conformidad no puede tener la virtud de transferir las facultades que por ley le pertenecen. Habría una inconstitucional delegación de funciones.

Se llegaría, admitiendo como única vía el recurso, ante el Tribunal de Contencioso Administrativo a un absurdo porque la Cámara declinaria resolver la nulidad de los preceptos viciosos, decisión de carácter universal⁷ erga omnes sustituyendo su decisión por un recurso ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo contra los actos de aplicación de la norma ilegítima cuyo fallo podría, como regla general y necesaria, tener eficiencia sino en los límites alcances del interés invocado y dejaría intacta la norma generadora de ciertos actos administrativos ilícitos.

Se sustituiría un recurso, con un incuestionable alcance de interés público, por un sólo fundado en derechos subjetivos o intereses, legítimos, personales y directos.

Esta posición tendría como efecto el colocar por encima del interés colectivo el interés individual. Que esto ocurra cuando el Constituyente limita o veda el texto expreso, la actuación de la Cámara cabe admitirlo, y aun justificarlo, por desplaza una cuestión de carácter individual de un cuerpo político a un órgano jurisdiccional.

Pero acá por carácter de ley departamental del acto impugnado sólo puede acudir al Tribunal de lo Contencioso Administrativo por los actos de aplicación y no por la regla misma porque el recurso contra los actos legislativos a la competencia expresa y exclusiva de la Cámara.

A esta altura de nuestra civilización jurídica no puede defenderse, en principio, como directiva del intérprete, que frente al interés colectivo la defensa de la Constitución y de las leyes, a los recursos que mueven los titulares de Derecho Público, en el caso, mil ciudadanos, a esos titulares que mueven recursos impersonales, que pueden ser desinteresados desde el punto de vista patrimonial, o de sus bienes y derechos, frente a todo ello, afirmamos que no puede el intérprete llegar a la conclusión, que ha de esperarse a la aplicación de la norma ilegítima, para recurrir entonces de los actos administrativos resultantes, haciendo prevalecer el interés del individuo que se mueve invocando una lesión personal y directa y que recurre al fallo del Tribunal de lo Contencioso Administrativo para anular entonces y solamente el acto que lo alcanza personalmente.

Esta consideración no es puramente práctica, es una consideración de principios porque no podemos creer que en el espíritu del Constituyente haya podido haber cabida natural el propósito de colocar por encima del interés colectivo el interés de los individuos.

Un ilustre nacionalista, proclamaba que no hay el más leve rastro en la elaboración de las normas constitucionales que se haya intentado retroceder en esa materia principista, colocando en un plano de preferencia el interés individual sobre el interés general y siendo, decía la gran voz que invoco, ése, un viejo principio que puede decirse, constituye parte integrante de nuestra legislación, todo nuestro derecho, inspirado en la idea que el interés colectivo, las razones de orden general, de orden público han de prevalecer siempre sobre las de orden individual.

Por eso la Cámara tiene el deber estricto de fallar el recurso y no declinar con indiferencia su decisión esperando que el agravio opere en los casos concretos y personales para que se restablezca el derecho por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en forma individual, debiendo en cambio mover esta Asamblea su competencia para preservar el orden normativo de un modo general.

Violación del principio de legalidad del triunfo en el establecimiento y fijación de la base de cálculo del monto imponible y las alcuotas.

Para la Comisión en Mayoría señala además otra circunstancia que afecta la validez de las normas impugnadas. Estamos todos de acuerdo -como lo expresó el doctor Juan Carlos Peirano en su informe- que la valuación de los inmuebles, es decir, el monto imponible del impuesto no es eterno, sino que debe ser modificado en primer lugar cuando varían los elementos extrínsecos o intrínsecos relativos a cada inmueble... ”

Además de los factores de variación de los elementos relativos a cada inmueble que motivan una modificación en su valuación individual..., ocurre que se hace necesario ajustar los valores... a raíz de la variación de las circunstancias económicas.

Este ajuste puede revestir dos características. Ante todo podrá tratarse de un ajuste matemáticamente que tuviera estrictamente en cuenta el principio de desvalorización, es decir, por ejemplo la variación de los Índices de los Precios de Consumo.

Me parece claro -sigue diciendo el doctor Peirano- que en estos casos la administración puede por sí misma disponer este ajuste en función de la variación de dicho Índice, es decir, del proceso de desvalorización monetaria, sin recurrir a la autoridad legislativa y ello por la simple circunstancia de que no se trata más que de mantener la carga tributaria.

Así por ejemplo si en 1992 hubo una desvalorización del 57% ajustar los valores de los bienes en ese porcentaje para el nuevo año, manteniendo las mismas alcuotas no significa realmente aumentar la carga tributaria sino tratar de conservar su valor constante. Esta operación puede hacerse sin ninguna dificultad por vía administrativa.

Pero en el caso el Gobierno Departamental procedió a un ajuste de las tasas previo a la aprobación de los nuevos aforos que hizo el 31 de diciembre de 1964. Dicha adecuación de las tasas según manifestaciones del profesor Pérez Paz significa un ajuste a la mitad de las tasas existentes. Pero los reaforos aprobados posteriormente como consecuencia del trabajo realizado por el órgano administrativo no son el doble de lo que eran antes, es decir que no compensan exclusivamente la rebaja de las tasas sino que por el contrario exceden con creces el doble".

El Tribunal de Cuentas en el Resultando 14 de sus observaciones expresa que la mecánica de cálculo utilizada para formular la previsión del ingreso de la Contribución Inmobiliaria y adicionales está sustentada en el muestreo de 60 mil seiscientos setenta y un padrones (el 2% del universo inmobiliario grande) y en su Considerando 7 se lee "que conforme a la mecánica de cálculo utilizada para obtener la previsión del Impuesto de Contribución Inmobiliaria y adicionales referidas en el Resultando 14 este Cuerpo no puede pronunciarse sobre la cantidad prevista de los referidos ingresos".

El profesor Pérez Pérez reconocía que sería arbitrario, injusto e ilegítimo establecer un aumento en valores constantes de los tributos por vía de reaforos porque ello significaría el aumento de la carga tributaria sin la amparo legislativa correspondiente.

Y esto es justamente lo que se le imputa al Gobierno Departamental de Montevideo. Le correspondía el deber jurídico de fundamentar el monto de las alcuotas refiriéndolas a reaforos fijados y no a presuntivos. Omitiendo el cumplimiento del principio de motivación de la decisión, al que nos referimos al que, cierta opinión del profesor Cajaville Peluffo.

Por tanto, el Gobierno Departamental ha debido justificar los actos de fijación de alcuotas. No lo ha hecho.

Sus representantes debieron haber demostrado la constitucionalidad y legalidad del acto en cuanto no aumentaba la tributación en valores constantes y anuencia legislativa. No los hemos oído proceder así.

Justino E. Jiménez de Aréchaga, el segundo de los Aréchaga, enseña en su obra "Gobierno y Responsabilidad" página 64 "Los Poderes de Gobierno tienen más poderes de los que expresamente le confiere la Constitución y aquellos necesarios para su ejercicio. Todo cuanto hagan fuera de ese límite no tiene carácter de acto de voluntad gubernamental".

Si las alcuotas se fijaron sin la previa determinación del monto imponible puede suponerse con buen fundamento, resultante de la evidencia empírica, que se ha incrementado la tributación real en valores constantes, sin amparo legislativo, vulnerándose así el principio de legalidad, fundamental y de especial trascendencia en materia de tributación. No puede afirmarse sin el fundamento correspondiente el Gobierno Departamental que la rebaja de las alcuotas compensa exactamente la elevación de los aforos.

El profesor Peirano expresa que hay ejemplos prácticos en cantidad de reaforos que suponen en cinco, seis y en algunos casos hasta en diez veces el valor

correspondiente y concluye: "En nuestro concepto la violación constitucional más grave que surge de las normas sancionadas por el Decreto Municipal radica en la violación del principio de legalidad en el establecimiento de la base de cálculo. Es decir, no existió una rebaja de las alcuotas concordante con el aumento de la base de cálculo, sino un pronunciamiento legislativo convalidando el aumento". En nuestro concepto es indudable que toda norma que establezca elementos constitutivos de obligación tributaria o sea que configure su existencia y cuantía debe por aplicación del principio general recogido en el artículo 10 de la Constitución de la República, revertir forma de ley, sin posibilidades de delegación ni reconocimiento de facultades discrecionales a la administración (Código Tributario anotado por Ramón Valdes Costa, Nelly Valdes de Biengio y Eduardo Sayagués Areco, página 132).

Confirmando que de la evidencia empírica resulta que la baja de las alcuotas compensa la suba de los aforos, puede citarse la opinión del Banco Hipotecario Uruguay según la cual se han dado casos de aumento exagerados en los aforos, acumulando como ejemplo que el valor imponible de su sede central tuvo un incremento de más del 333%.

Violación del principio de igualdad de los contribuyentes ante los cargos fiscales.

El artículo 17 del citado Decreto del Gobierno Departamental de Montevideo establece, en cuanto al Impuesto de Contribución Inmobiliaria, tasas progresivas.

De las tasas, por su naturaleza, sólo son compatibles con tributos que tienen como base la capacidad contributiva del contribuyente en su totalidad, v. gr. impuesto al Patrimonio, Impuesto a la Renta. En cambio, las referidas tasas, en tanto se aplican a impuestos que tienen en cuenta una riqueza aislada, como el Impuesto de Contribución Inmobiliaria, no sólo son profundamente injustos sino que, además, vulneran el principio de la igualdad de los contribuyentes ante las cargas fiscales que establece la Constitución de la República.

En este sentido se pronuncian los más destacados tributaristas de nuestro país, como:

Ramón Valdes Costa, en su comparación ante nuestra Comisión del 1º del presente, entre otros conceptos expreso:

La progresividad no encuentra justificación racional y técnica en los impuestos personales - por oposición a personales - que gravan manifestaciones aisladas de la riqueza, porque eso puede estar compensado por la existencia de otros bienes o cargas del contribuyente.

No puede sostenerse que la igualdad del valor de los inmuebles implique igualdad de capacidad contributiva. Los ejemplos son muy numerosos. Una persona puede poseer un bien inmueble valioso pero hipotecado y tener otras deudas; de esa manera tendría una capacidad contributiva muchísimo menor que el propietario de otros inmuebles de escaso valor que no tienen gravámenes. La capacidad contributiva del propietario de un inmueble valioso - aun tomada desde el punto de vista de la riqueza inmobiliaria - puede ser mucho menor que la de una persona que posea varios inmuebles de menor valor".

Más adelante, frente al argumento formulado en su comparecencia ante la Comisión por la representación del señor Intendente Municipal de Montevideo en el sentido de que, si se anulaban los artículos 17 y 22 del Decreto N° 25.787, quedaría indemne la imposición progresiva dispuesta por Gobiernos Departamentales anteriores, el doctor Ramón Valdés Costa, contestó en términos compartimos absolutamente.

"El doctor Pérez Pérez invocó el argumento -y por lo visto ha tenido razón de que esta es una técnica que se ha venido utilizando desde hace años por los Gobiernos Departamentales. Pero, los que hemos estudiado Derecho están totalmente de acuerdo en que el hecho de estar apartándose del régimen legal convalida las disposiciones ilegales o ilegítimas. Si los Gobiernos Departamentales sólo tienen facultades para establecer recursos con fines excludentes fiscales -salvo las excepciones que figuran en el numeral segundo del artículo de la Constitución de la República- las normas que se hayan dictado en contraposición a esas disposiciones serían impugnables."

El doctor José Luis Shaw, en su comparecencia ante la Comisión de fecha anterior, manifestó:

"En consecuencia, desde el punto de vista del Derecho Tributario progresivo se justifica por razones de justicia tributaria y por razones extrafiscales."

En los impuestos reales, que gravan manifestaciones aisladas, parciales e incompletas de capacidad contributiva, como es la Contribución Inmobiliaria progresiva sólo se justifica jurídicamente por motivos extrafiscales, que nosotros hace un momento no integramos, a nuestro juicio, la potestad tributaria de los Gobiernos Departamentales en materia de Contribución Inmobiliaria. Poco se justifica por razones de justicia tributaria, ya que la progresiva es compatible con el principio de igualdad ante las cargas públicas en los impuestos personales que gravan la capacidad contributiva de esas personas físicas, como por ejemplo, el Impuesto a la Renta o el Impuesto al Patrimonio Global y personal de las personas físicas.

En los impuestos reales, como es la Contribución Inmobiliaria, la progresiva lejos de consagrar la justicia tributaria que está en la base del principio de igualdad ante las cargas públicas, crea verdaderas desigualdades entre contribuyentes, que violan ese principio constitucional. Por esa razón consideramos que es contrario a derecho y a la Constitución establecer la progresiva en un impuesto real, salvo por razones extrafiscales que, a nuestro juicio, la Contribución Inmobiliaria, no son válidas. ¿Por qué existen esas desigualdades? Porque no se tiene en cuenta la capacidad contributiva global de las personas físicas, se toma en cuenta una manifestación aislada de riqueza y no las demás manifestaciones que pueda tener el contribuyente, ni tampoco los demás bienes que siguiera los bienes inmuebles que posea en otro departamento. En consecuencia, particular de la Contribución Inmobiliaria de Montevideo no se toma en cuenta la totalidad de los inmuebles que posea cada sujeto pasivo en el departamento. La progresividad se aplica inmueble por inmueble, por ejemplo, si algún inmueble inmueble no se suman sus valores para determinar la alícuota, sino que se considera inmueble por inmueble, de tal forma que no se contempla la capacidad

contributiva sino que, por el contrario, se viola el principio de igualdad ante las

doctrina ampliamente mayoritaria es conteste con esta posición. Los señores Diputados han escuchado la exposición realizada por el doctor Valdés Costa, nuestro de varias generaciones de tributaristas no sólo de Uruguay sino también de América Latina. En ese sentido, voy a dar lectura a la opinión de otro autor del Derecho Tributario latinoamericano y universal, el italo-argentino Jarach, quien en su Curso Superior de Derecho Tributario expresa lo siguiente: "Absurdo es el término con que el profesor Einaudi" -otra vaca sagrada de las finanzas públicas- califica el establecer un impuesto progresivo en materia de impuestos reales, ya que la progresión es un medio tendiente a captar mejor la capacidad tributaria de la persona física y, entonces presupone un impuesto sobre la totalidad de la riqueza de la persona, mientras que un impuesto de tipo real que grava una fracción de riqueza, descuida la situación global del contribuyente y crea desigualdades en el sentido de que un contribuyente que posea menos riqueza inmobiliaria puede ser, sin embargo, mucho más rico que otro que posea mucho más, porque tiene bienes de otra naturaleza, máxime cuando se trata de un impuesto de tipo territorial, donde la progresión aplicada sólo sobre la fracción de riqueza contenida en estos ámbitos territoriales descuida la otra riqueza de la misma persona, que puede estar situada en otras provincias".

continúa diciendo Jarach: "Para conformar mejor esta exigencia de adaptar el impuesto a la capacidad contributiva individual, debe aplicarse el impuesto progresivo sólo cuando se trate de un impuesto personal...". Y más adelante dice: "El impuesto sería suficiente para condenar como inconstitucionales, violatorios de la igualdad, todos los impuestos de tipo real... cuando son progresivos...".

La habíamos dicho que estos principios en relación al caso de la Contribución Inmobiliaria de Montevideo son plenamente aplicables, con el agravante de que se aplica en el ámbito reducido y parcial de esa capacidad contributiva inmobiliaria del departamento, se suman valores imposibles para determinar la aplicación de las tasas progresivas.

IV

Sobre la inconstitucionalidad del artículo 22 del Decreto Departamental N° 25.787.

A los vicios de ilegitimidad, resultantes de elementos similares a los que se han señalado para el artículo 17, como ser los relativos a la fijación del monto imponible, en cuanto que el designio establecido en el texto no expresa el designio de violándose el principio de verdad material, lo cual configura exceso, abuso de poder, el que el volumen de la tributación se incrementa en valores que sin amplitud legislativa y en síntesis a todo lo ya dicho en este artículo se le hace unánimemente la objeción de no ser una tasa sino un impuesto.

Suple la Comisión con transcribir las opiniones de los doctores Valdés Costa y José Luis Shaw.

El doctor Ramón Valdés Costa, expresa en su exposición formulada ante esta Comisión:

Respecto a la Tasa General Municipal, "a mi juicio se trata de un impuesto que reúne la características que la ciencia financiera contemporánea adjudica a la tasa desde el punto de vista jurídico. La Suprema Corte de Justicia en más de una sentencia ha reconocido que, aunque el artículo 1º del Código establece que las normas no son necesariamente aplicables a los Gobiernos Departamentales, tratarse de la doctrina más recibida debe aplicarse a estos. Y en otra sentencia sostiene que por razones de analogía debe aplicarse el mismo concepto. Por otra parte, es la posición que ha asumido firmemente el Tribunal de Cuentas y la ocasión de los dictámenes que tiene que producir con motivo de los Presupuestos Departamentales y las Rendiciones de Cuentas. Para el Tribunal no existen dudas en el sentido de que el concepto establecido en el Código Tributario es aplicable a los Gobiernos Departamentales. Basándome en estos antecedentes doctrinarios y jurisprudenciales, entiendo -concluye el eminente profesor como triota- que la Tasa General Municipal es un impuesto y no una tasa".

Más adelante, agrega:

"El doctor Pérez Pérez también hizo referencia a una opinión mía de que el hecho de que sea un impuesto no implica que el Gobierno Departamental pueda establecer ese tributo; debe hacerlo bajo la denominación que corresponde o sea, de impuesto y no de tasa. Esto tiene una consecuencia jurídica porque si un impuesto, deben aplicarse las exoneraciones de los artículos 5º y 6º de la Constitución, lo que no es posible hacer en el caso de que este tributo sea una Parcería que, a través de los que han analizado más detenidamente la regulación del artículo 229 -me refiero a la Cámara del Bien Raíz- esta tasa municipal aumenta el problema de las desigualdades entre los contribuyentes generadas situaciones de injusticia".

El doctor José Luis Shaw se expide en el mismo sentido, en su exposición formulada ante la Comisión, fundamenta extensamente su opinión y sobre acorde con la doctrina nacional y con sentencias de la Suprema Corte de Justicia que estamos en presencia de un impuesto.

Por ello concluye que "la tasa general municipal no es una tasa sino un impuesto disfrazado, que no está dentro del elenco de tributos para cuya creación, modificación y relación en general, tengan potestad los Gobiernos Departamentales".

Se ha dicho que esta objeción sería meramente académica, sin traducción a la realidad.

Fuera de la afirmación de que la realidad determina los principios de derecho tesis que no encuentra respaldo en ninguna Cátedra digna de ser oída y estampada en ningún texto de igual calidad, tampoco se ciñe a la vida misma.

Será bastante discutible y así lo expresó alguno de los profesores concurridos que la base imponible sea la misma que la de la Contribución Inmobiliaria sobre la propiedad inmueble urbana y suburbana exenta de toda otra retribución condicionalidad, como ser la prestación o no de determinados servicios, ya además el carácter de impuesto permite la aplicación de las exoneraciones consagradas en los artículos 5º y 6º de la Constitución de la República.

La circunstancia de quien se ve obligado a tributar una tasa y estaría generado -si fuera legislado como un impuesto que lo es- no configura por todo el impuesto en este Informe tan solo un agravio a un interés o derecho subjetivo de carácter personal, legítimo, agravio que remediaría el Tribunal de lo Contencioso Administrativo sino que exige la defensa del orden normativo, competencia y deber de la Cámara de Representantes y para salvaguardar el principio de preeminencia del interés general y colectivo, insisto en nuestra propia estructura republicana, por sobre el interés individual.

Por todo lo expuesto y reservando el expresar en Sala otros fundamentos y razonamientos, abierta nuestra mentalidad al juego libre de la crítica, en un esfuerzo para alcanzar el difícil arte de pensar con exactitud, presentamos el adjunto proyecto de resolución que nos permitirá a todos, cumplir con el sabio mandato que dieron "seamos esclavos de la ley para que podamos ser libres" ("de legibus I").

Sala de la Comisión, 27 de abril de 1993.

Luis Eduardo Mallo, Miembro Informante; Néstor H. Andrade, Mario Cantón, Diana Saravia Olmos, Nicolás Storace Montes.

PROYECTO DE RESOLUCION

1º Dejase sin efecto el artículo 17 del Decreto Nº 25.787, de 29 de octubre de 1992, del Gobierno Departamental de Montevideo.

2º Dejase sin efecto el artículo 22 del Decreto Nº 25.787, de 29 de octubre de 1992, del Gobierno Departamental de Montevideo.

Sala de la Comisión, 27 de abril de 1993.

Luis Eduardo Mallo, Miembro Informante, Néstor H. Andrade, Mario Cantón, Diana Saravia Olmos, Nicolás Storace Montes.