

**Interpone acción de  
inconstitucionalidad**

Sres. Ministros de la Suprema Corte de Justicia.-

Ante los Sres. Ministros se presentan a interponer la presente acción las personas que a continuación se individualizan quienes acreditan su legitimación procesal activa con los certificados notariales correspondientes, constituyen domicilio a los efectos de este proceso en Vázquez 1464 apto 602 y asistidos por el Dr. Alberto Varela.

Los accionantes vienen a promover acción de inconstitucionalidad contra el Gobierno Departamental de Montevideo - Junta Departamental con domicilio en 25 de Mayo 629 e Intendencia Municipal de Montevideo con domicilio en Palacio Municipal, Av. 18 de julio 1360, en oposición a los artículos 7 y 8 del Decreto Departamental No. 32.265 de la Junta Departamental de Montevideo, sancionado el 30 de octubre de 2007 y publicado en el Diario Oficial el 15 de enero de 2008, en virtud de los siguientes fundamentos:

**1. Acción de inconstitucionalidad contra los artículos 7 y 8 del  
Decreto Departamental Nº 32.265 de la Junta Departamental de  
Montevideo, vigente a partir del 1º de enero de 2008.**

La presente acción de inconstitucionalidad cumple con los requisitos de interponerse contra (i) un Decreto Departamental con fuerza de ley en su jurisdicción, (ii) que está vigente, (iii) que es aplicable a todos los comparecientes y (iv) que colide frontalmente con normas y principios constitucionales, lesionando el interés directo, personal y legítimo de los contribuyentes de la Contribución Inmobiliaria de Montevideo que comparecen.

**2. Legitimación activa**

El artículo 509 del Código General del Proceso establece que todo aquel que se considere lesionado en un interés directo, personal y legítimo, podrá solicitar la declaración de inconstitucionalidad de una norma.

La estructura de tasas<sup>1</sup> de la Contribución Inmobiliaria del Departamento de Montevideo, que entró en vigencia el 1º de enero del 2008, lesiona el interés de los contribuyentes de este impuesto. Según la normativa son contribuyentes de la Contribución Inmobiliaria<sup>2</sup> los propietarios, poseedores a cualquier título, promitentes compradores con promesa inscripta o mejores postores de remate judicialmente aprobado, de bienes inmuebles comprendidos en el suelo urbano del Departamento de Montevideo.

Los comparecientes son titulares de derechos de propiedad, posesión u otros derechos reales sobre inmuebles situados en el Departamento de Montevideo y por tanto, tienen un interés directo personal y legítimo para interponer esta acción, como se acredita con los respectivos certificados notariales.

### **3. Normas inconstitucionales**

Las normas cuya inconstitucionalidad se promueve, rezan:

***“Artículo 8: (Impuesto de Contribución Inmobiliaria. Cuantía)***  
*- Los propietarios o poseedores a cualquier título, los promitentes compradores con promesa inscripta y mejores*

---

<sup>1</sup> La tasa o alícuota es el porcentaje que se aplica a una materia imponible para determinar el monto del impuesto a pagar. Así por ejemplo la tasa o alícuota del IVA en nuestro país es el 22%. En el presente escrito nos referiremos a las “tasas” o “alícuotas” de la Contribución Inmobiliaria aludiendo a los porcentajes que la ley decide aplicar sobre el valor de tasación o valor de aforo de los inmuebles para calcular el monto del impuesto (Contribución Inmobiliaria) a pagar.

<sup>2</sup> Artículo 8 del Decreto Departamental de Montevideo N° 32.265: “Los propietarios o poseedores a cualquier título, los promitentes compradores con promesa inscripta y mejores postores de remate judicialmente aprobado, de bienes inmuebles comprendidos en el suelo urbano del Departamento abonarán por concepto de Contribución Inmobiliaria el valor que resulte de aplicar a la porción de valor real del respectivo inmueble (tierra y mejoras) comprendida en cada tramo de la escala la alícuota correspondiente a dicho tramo (...)”

*postores de remate judicialmente aprobado, de bienes inmuebles comprendidos en el suelo urbano del Departamento abonarán por concepto de Contribución Inmobiliaria el valor que resulte de aplicar a la porción de valor real del respectivo inmueble (tierra y mejoras) comprendida en cada tramo de la escala la alícuota correspondiente a dicho tramo, de acuerdo al siguiente detalle:*

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

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

*Por el valor real comprendido entre \$ 625.001 (seiscientos veinticinco mil un pesos uruguayos) y \$ 1:250.000 (un millón doscientos cincuenta mil pesos uruguayos) el 1% (uno por ciento) del valor real del bien inmueble;*

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

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

**“Artículo 7:** *Cuando por cualquier motivo quedaran suspendidos o sin efecto cualesquiera de los tributos e ingresos establecidos o modificados por las disposiciones de*

*este decreto, se aplicarán automáticamente las normas sustituidas por aquéllos.*

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

#### **4. Preceptos y principios constitucionales violados**

4.1 Las normas y principios constitucionales vulnerados por el artículo 8 del Decreto Departamental No. 32.265 son los que a continuación se enuncian:

Artículo 8 de la Constitución:

*“Todas las personas son iguales ante la ley no reconociéndose otra distinción entre ellas sino la de los talentos o las virtudes.”*

Artículo 297 numeral 1 de la Constitución:

*“Artículo 297. Serán fuentes de recursos de los Gobiernos Departamentales, decretados y administrados por éstos:*

*1) 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 podrán superar el monto de los impuestos con destino departamental.”*

4.2 Las normas y principios constitucionales vulnerados por el artículo 7 del Decreto Departamental No. 32.265 son los que a continuación se enuncian:

Artículo 7 de la Constitución:

*“Artículo 7. Los habitantes de la República tienen derecho a ser protegidos en el goce de su vida, honor, libertad, seguridad, trabajo y propiedad. Nadie puede ser privado de estos derechos sino conforme a las leyes que se establecieron por razones de interés general.”*

Artículo 72 de la Constitución:

*“Artículo 72. La enumeración de derechos, deberes y garantías hecha por la Constitución, no excluye los otros que son inherentes a la personalidad humana o se derivan de la forma republicana de gobierno.”*

Artículo 332 de la Constitución:

*“Artículo 332. Los preceptos de la presente Constitución que reconocen derechos a los individuos, así como los que atribuyen facultades e imponen deberes a las autoridades*

*públicas, no dejarán de aplicarse por falta de la reglamentación respectiva, sino que ésta será suplida, recurriendo a los fundamentos de leyes análogas, a los principios generales de derecho y a las doctrinas generalmente admitidas.”*

## **5. La inconstitucionalidad del artículo 8 del Dec. 32.265**

El artículo 8 del Decreto Departamental N° 32.265 es inconstitucional porque:

1. Crea un Impuesto de Contribución Inmobiliaria que por ser de tasas múltiples excede la potestad tributaria que la Constitución le otorga a los Gobiernos Departamentales.
2. Viola el principio de igualdad porque aplica tasas progresivas sin poder identificar a los contribuyentes que por tener una mayor riqueza merecen ser gravados con tasas más altas.

A continuación desarrollaremos estas dos causas de inconstitucionalidad en los numerales 5.1 y 5.2.

### **5.1 La Constitución solo habilita a los Gobiernos Departamentales a fijar una tasa única para la Contribución Inmobiliaria**

#### **5.1.1 La potestad tributaria de los Departamentos es excepcional**

La facultad de los Gobiernos Departamentales de crear impuestos sobre los inmuebles urbanos y suburbanos que están dentro de su jurisdicción es “excepcional” respecto de la potestad tributaria “general” que pertenece a la Asamblea General. Por ende, las normas que conceden potestad tributaria a los Departamentos deben ser interpretadas restrictivamente.

Nuestro país no nació como un Estado Federal en el que diferentes Estados que gozan de potestad tributaria originaria renuncian a una parte de ella en el momento del nacimiento del Estado a favor del gobierno central. Por el contrario, las circunscripciones territoriales a las que llamamos Departamentos carecen de potestad tributaria original y solo ejercen aquella que el poder central les otorga.

VALDES COSTA y PORRO señalan: “Ese otorgamiento de recursos (tributarios) se caracteriza también, especialmente en los países de organización unitaria, por constituir una concesión, del Estado a la localidad, de riquezas o fuentes de riquezas que originariamente le pertenecen en su calidad de ente soberano”.<sup>3</sup>

Pues bien, hasta 1918 los Departamentos no tuvieron ni la más mínima potestad de crear impuestos a la riqueza ubicada en su jurisdicción.

La potestad de crear impuestos por parte de los Departamentos es una potestad que el constituyente extirpa, amputa, resta a la Asamblea General para otorgársela a los Gobiernos Departamentales. Mientras que la Asamblea General tiene potestad para crear impuestos sin restricción de tipo alguno, los Gobiernos Departamentales tienen potestad de crear impuestos únicamente respecto de aquellas materias que la Constitución le señala expresamente.

**VALDÉS COSTA** señala que *“la competencia normativa de los departamentos esta concedida a texto expreso, es decir, limitada a los tributos enumerados taxativamente por la Constitución y solo en lo que respecta a su creación y administración (Art. 297 proemio); lo no concedido, permanece dentro de la competencia del Poder Legislativo”.*<sup>4</sup>

La facultad de los Gobiernos Departamentales de crear impuestos sobre determinadas materias debe surgir entonces, en forma expresa y clara

---

<sup>3</sup> VALDES COSTA, Ramón y PORRO, Hebert, “Régimen Tributario del Gobierno Departamental de Montevideo”, Montevideo, 1995, página XXI.

<sup>4</sup> **VALDÉS COSTA**, Ramón. Instituciones. DEPALMA. Montevideo, 1992, Pág. 254.

de la norma constitucional. Si la potestad tributaria no surge en forma clara, el Gobierno Departamental carece de ella.<sup>5</sup>

En 1955, en ocasión de una mesa redonda organizada por el Instituto Uruguayo de Derecho Tributario, el Profesor Lauro **RODRÍGUEZ** al comentar la Constitución de 1952 señalaba que “(...) los órganos de gobierno nacional tienen competencia atribuida con carácter general e indeterminada, en tanto que las potestades de los órganos municipales, (...) se están moviendo a texto expreso y de ahí que frente a las dudas de los problemas interpretativos que nos planteen esas materias imponibles asignadas a los gobiernos departamentales, pueda admitirse la existencia de un principio administrativo que debe ser manejado, por supuesto, dentro de los márgenes racionales con que todo principio interpretativo debe utilizarse, en el sentido de que estas materias, por estar dadas como una excepción, como un desplazamiento especial del órgano nacional hacia los órganos municipales son de interpretación estricta”.<sup>6</sup>

Desde 1830 la potestad tributaria general radica y es ejercida por la Asamblea General<sup>7</sup>. Eso ha sido así a través de las 5 Constituciones que se ha dado el país.<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> La evolución constitucional y la historia misma del nacimiento de nuestro país a la vida independiente fundamentan entonces que las normas constitucionales que otorgan potestad tributaria a los Gobiernos Departamentales deben ser interpretadas en forma estricta. Ello no contradice el rechazo de los criterios interpretativos apriorísticos en materia tributaria que enseña el Maestro VALDES COSTA. Las normas tributarias legales deben ser interpretadas sin preconceptos como el de “in dubio pro fisco” y ya sea que se trate de normas exoneratorias o creadoras de impuestos. La diferencia está dada aquí porque estamos ante normas constitucionales que deben ser interpretadas en el contexto de la evolución constitucional e histórica de nuestro país.

<sup>6</sup> Participación del Dr. Lauro **RODRIGUEZ** en el debate en Mesa Redonda sobre cuestiones de Derecho Tributario Departamental. Sesión del 15 de setiembre de 1955 organizado por el Instituto Uruguayo de Derecho Tributario, publicado en el Boletín del Instituto Uruguayo de Derecho Tributario, Año III, Nº 6, pág. 62.

<sup>7</sup> **Constitución 1830**: artículos 15 y 17 inc. 4 ; **Constitución 1918**: artículos 16 y 18 inc. 4; **Constitución 1934**: artículos 73 y 75 inc. 4; **Constitución 1942**: artículos 73 y 75 inc. 4; **Constitución 1952**: artículos 83 y 85 inc. 4; **Constitución de 1967**, artículos 83 y 85 numeral 4.

<sup>8</sup> “La regulación constitucional del sistema tributario mantiene las líneas básicas a través de las cinco constituciones de 1830, 1918, 1934/42, 1952 y 1967. En todas ellas la potestad tributaria es ejercida por la Asamblea General, de acuerdo con la norma general del artículo

Excepcionalmente, dos Constituciones (la de 1918 y la de 1952) otorgaron potestad tributaria a los Gobiernos Departamentales para crear impuestos a los inmuebles dentro de sus respectivas jurisdicciones, y ello con tan malos resultados que llevó a que perdieran esa facultad en forma muy rápida<sup>9</sup>.

En efecto, la facultad de los Departamentos de crear impuestos sobre cualquier tipo de inmuebles dentro de sus jurisdicciones duró tan solo 16 años bajo la Constitución de 1918 y 15 años bajo la Constitución de 1952. Salvo estos 31 años, durante el resto de la vida independiente de Uruguay hasta 1967, la potestad de crear impuestos sobre inmuebles perteneció totalmente a la Asamblea General.

### 5.1.2 El constituyente de 1952

El constituyente de 1952, que fue quien concedió la potestad tributaria en materia de inmuebles a los Departamentos, solo concebía un impuesto sobre la propiedad inmueble de tasa única.

---

83 y la específica del artículo 85 numeral 4, que, con pequeñas variantes de redacción, respecto de las Constituciones anteriores que no alteran su significado, dispone que “A la Asamblea General compete: Establecer las contribuciones necesarias para cubrir los presupuestos ... y suprimir, modificar o aumentar las existentes.” **VALDES COSTA**, Ramón. Manual de Derecho Financiero. El sistema tributario uruguayo. Volumen I, FCU, Montevideo, pág.14.

<sup>9</sup> La potestad tributaria en materia de inmuebles que le fue otorgada a los Departamentos en 1918, se les quitó 16 años más tarde en 1934 fruto del caos tributario que había alcanzado el país como consecuencia de esa autonomía. En este sentido, el miembro informante del proyecto de reforma constitucional de 1934, José Salgado, expresó “*la autonomía financiera de los municipios establecidos por la Constitución de 1917, ha sido un completo fracaso. Una de las causas fundamentales de la revolución del 31 de Marzo de 1933 ha sido, precisamente, el caos en que se encontraban en materia financiera los municipios de la República*”. **RODRÍGUEZ VILLABA**, La potestad de los gobiernos departamentales. FCU, Montevideo, Pág. 39.

Por su parte la potestad tributaria en materia de inmuebles que le otorgó a los Departamentos la Constitución de 1952, le fue quitada 18 años más tarde para poder alcanzar una política coherente y general sobre la tierra, lo que era imposible con el régimen de la constitución de 1952 porque diecinueve criterios distintos regían en los diecinueve departamentos del país, dificultando cualquier orientación agraria que tuviera la pretensión de abarcar el país entero. **SANGUINETTI**, Julio María y **PACHECO SERÉ**, Álvaro. La Nueva Constitución. Montevideo, 1967, Editorial Alfa. Pág. 241.

En efecto, no existían en Uruguay impuestos sobre inmuebles (rurales, urbanos o suburbanos) que aplicaran tasas múltiples. Véase al respecto más adelante el cuadro con la evolución de la potestad tributaria en las distintas Constituciones en que se da cuenta que todas las Contribuciones Inmobiliarias tenían tasa única.

El miembro informante de la Comisión de Reforma Constitucional de 1952 **FERRER SERRA** dejó en claro que la facultad que se le quería otorgar a los Gobiernos Departamentales era para crear el impuesto de Contribución Inmobiliaria tal como se la concebía en la época:

*“En el inciso 1º de este artículo 297 se ha querido establecer concretamente que lo que es típicamente el actual impuesto de Contribución inmobiliaria va para el municipio”<sup>10</sup>*

Pues bien, todos los impuestos de Contribución Inmobiliaria que rigieron en nuestro país desde el año 1830 hasta 1952 establecieron una tasa proporcional y única.

CARTA	POTESTAD TRIBUTARIA SOBRE INMUEBLES	TASA CONTRIBUCIÓN INMOBILIARIA
1830	Total potestad tributaria del Gobierno Nacional	Propiedad urbana, suburbana y rural <b>tasa única</b> <sup>11</sup>

<sup>10</sup> Reforma Constitucional de 1951. Tomo Segundo. Proceso en la Cámara de Representantes. Montevideo. Imprenta Nacional .1953. pág. 1023.

<sup>11</sup> **Ley 424 de 10/4/1855**, Ley 462 de 17/7/1855, **Ley 488 de 30/6/1856**, Ley 499 de 17/7/1856, **Ley 547 de 23/7/1858**, Ley 620 de 26/5/1860, **Ley 621 de 26/5/1860**, Ley 646 de 20/7/1860, **Ley 697 de 22/7/1861**, Ley 753 de 21/7/1862, **Ley 774 de 28/5/1863**, Ley 812 de 11/5/1865, **Ley 843 de 2/3/1866**, Ley 990 de 10/8/1868, **Ley 1049 de 1/7/1869**, ley 10093 de 9/5/1870, **Ley 1114 de 28/6/1870**, Ley 1117 de 4/7/1870, **Ley 1199 de 17/1/1874**, Ley 1235 de 7/1/1875, **Ley 1382 de 4/2/1878**, Ley 1413 de 16/11/1878, **Ley 1449 de 12/7/1879**, ley 1496 de 4/11/1880, **Ley 1558 de 22/12/1881**, Ley 1601 de 9/1/1883, **Ley 1750 de 12/8/1884**, Ley 1798 de 15/6/1885, **Ley 1878 de 28/6/1886**, Ley 1945 de 26/7/1887, **Ley 2013 de 31/7/1888**, Ley 2058 13/7/1889, **Ley 2117 de 26/8/1890**, Ley 2160 de 11/8/1891, **Ley 2205 de 9/9/1892** y su decreto reglamentario 2205 de 10/9/1892, **Ley 2245 de 28/8/1893**, Ley 2296 de 31/8/1894, **Ley 2400 de 7/9/1895**, Ley 2481 de 4/8/1896, **Ley 2502 de 13/7/1897**, Ley 2553 de 20/8/1898, **Ley 2602 de 20/9/1899**, Ley 2619 de 4/1/1900, **Ley 2662 de 5/9/1900**, Ley 2674 de 13/12/1900, **Ley 2717 de 26/8/1901**, Ley 2725 de 2/12/1901, **Ley 2754 de 10/6/1902**, Ley 2785 de 10/12/1902, **Ley 2863 de 24/9/1903**, Ley 2873 de

	→	
1918	Total potestad tributaria del Gobierno Departamental	Propiedad urbana, suburbana y rural <b>tasa única</b> <sup>12</sup>
1934	Total potestad tributaria del Gobierno Nacional	Propiedad urbana, suburbana y rural <b>tasa única</b> <sup>13</sup>
1952	Potestad tributaria urbana, suburbana y rural del Gobierno Departamental	Propiedad urbana, suburbana y rural <b>tasa única</b> <sup>14</sup>

Por lo tanto, cuando el constituyente de 1952 le da a los Gobiernos Departamentales potestad tributaria sobre la propiedad inmueble situada dentro de los límites de su jurisdicción, lo hace en el entendido de que los gobiernos fijarán impuestos de tasa única. La tasa aplicable a los inmuebles rurales puede diferir de la aplicable a los inmuebles urbanos y suburbanos. Pero dentro de esas categorías el impuesto debía ser siempre de tasa única.

Y ello no porque no se conocieran los impuestos con tasas progresivas en 1952, sino porque ya se consideraba en ese momento que la progresividad estaba reservada para los impuestos que pudieran contemplar toda la capacidad contributiva de una persona. Así, entre 1923 y 1956 se

13/1/1904, **Ley 2881 de 20/5/1904**, Ley 2906 7/10/1904, **Ley 2947 de 1/7/1905**, Ley 3013 de 20/1/1906, **Ley 3053 de 4/7/1906**, Ley 3126 de 27/8/1906, **Ley 3205 de 16/7/1907**, ley 3262 de 31/12/1907, **Ley 3303 de 3/7/1908**, Ley 3429 de 7/1/1909, **Ley 3465 de 12/5/1909**, Ley 3506 de 14/7/1909, **Ley 3578 de 26/11/1909**, Ley 3676 de 20/7/1910, **Ley 3735 de 4/1/1911**, Ley 3783 de 27/6/1911, **Ley 3945 de 12/1/1912**, Ley 3946 de 13/1/1912, **Ley 4053 de 6/7/1912**, Ley 4303 de 31/1/1913, **Ley 4622 de 17/7/1913**, Ley 4826 de 16/1/1914, **Ley 4882 de 8/7/1914**, Ley 5169 de 4/11/1914, **Ley 5234 de 2/6/1915**, Ley 5379 de 14/1/1916, **Ley 55451 de 6/7/1916**, Ley 5516 de 4/10/1916.

<sup>12</sup> **Ley 5644 de 1/2/1918**, Ley 6101 de 6/7/1918, **Ley 6243 de 9/7/1918**, Ley 7693 de 16/7/1919, **Ley 6952 de 4/9/1919**, Ley 7051 de 6/2/1920, **Ley 7248 de 19/7/1920**, Ley 7203 de 3/5/1920, **Ley 7398 de 19/7/1921**, Ley 7492 de 7/8/1922, **Ley 7460 de 15/2/1922**, Ley 7606 de 17/8/1923, **Ley 7811 de 31/12/1924**, Ley 7854 de 23/6/19, **Ley 8004 de 18/10/1926**, Ley 8100 de 8/8/1927, **Ley 8257 de 24/7/1928**, Ley 8441 de 5/7/1929, **Ley 8622 de 8/5/1930**, Ley 8663 de 19/8/1930, **Ley 8724 de 8/4/1931**, Ley 8737 de 6/7/1931, **Ley 8860 de 29/6/1932**.

<sup>13</sup> Ley 9189 de 28/12/1933.

<sup>14</sup> Ley 10977 de 4/12/1947.

habían presentado 17 proyectos de impuesto a la renta con tasas múltiples y progresivas, en su gran mayoría por parte del partido nacional. El partido colorado, contrario filosóficamente al impuesto a la renta, afirmaba desde José Batlle que gravaría a los trabajadores y prefería un impuesto a las herencias que gravara la riqueza acumulada. La victoria del partido nacional en las elecciones de 1958 hizo posible la introducción del impuesto a la renta con tasas múltiples y progresivas en Uruguay en su segundo año de gobierno, cuando Benito Nardone presidía el Consejo Nacional de Gobierno y el Ministro de Economía era el Cr. Juan E. Azzini. El impuesto a la renta de las personas físicas creado por la ley 12.804 de 30/11/1960 incorpora por primera vez en Uruguay un impuesto “personal” que toma en cuenta la capacidad contributiva total de las personas y por ende incorpora por primera vez también tasas múltiples y progresivas sobre la renta gravada.<sup>15</sup>

La capacidad contributiva de una persona solo puede estimarse a través de impuestos personales y no de impuestos reales. Los impuestos personales toman en cuenta la situación particular de las personas. Toman en cuenta si el contribuyente es un trabajador o un pasivo, si tiene o no menores a cargo, si tiene o no deudas, etc.

**VILLEGAS** define los impuestos personales como *“aquellos que tienen en cuenta la especial situación del contribuyente, valorando todos los elementos que integran el concepto de su capacidad contributiva. Por ejemplo, la imposición progresiva sobre la renta global que tiene en cuenta situaciones como las cargas de familia, el origen de la renta, etc.”*<sup>16</sup>

Los impuestos reales, en cambio, gravan manifestaciones aisladas de capacidad contributiva: propiedad inmueble, vehículos, depósitos bancarios, obras de arte, joyas, etc.

---

<sup>15</sup> **VALDES COSTA**, Ramón. Manuales Impositivos I, Impuesto a la Renta. FCU. Montevideo. 1973, págs. 35, 36 y 38.

<sup>16</sup> **VILLEGAS**, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 4ta Edición, Depalma, Buenos Aires, Pág 75.

**GARCÍA NOVOA** define al impuesto real como *“aquel que tiene como fundamento un presupuesto objetivo cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria.”*<sup>17</sup>

**VALDÉS COSTA** explica que los impuestos reales son aquellos que *“gravan manifestaciones aisladas de riqueza, por ejemplo, la posesión de un bien o la percepción de un dividendo”*.<sup>18</sup>

**VILLEGAS** define a los impuestos reales como aquellos que consideran de *“forma exclusiva la riqueza gravada con prescindencia de la situación personal del contribuyente; así, por ejemplo, los impuestos a los consumos o el impuesto inmobiliario.”*<sup>19</sup>

En definitiva, la Contribución Inmobiliaria es un impuesto real que no toma en cuenta la capacidad contributiva global del contribuyente.

### 5.1.3 El impuesto a los baldíos

La posibilidad que la Constitución le otorga expresamente a los Departamentos de gravar a los baldíos es la prueba de que la Contribución Inmobiliaria no puede tener tasas múltiples para perseguir fines extrafiscales.

El artículo 297 de la Constitución de 1952 **en su numeral 1°** otorga a los Departamentos potestad para crear impuestos sobre la propiedad inmueble situada dentro de los límites de su jurisdicción.

El mismo artículo 297 **en su numeral 2°** otorga potestad para crear impuestos sobre los baldíos y la edificación inapropiada en zonas urbanas o suburbanas dentro de los límites de su jurisdicción.

---

<sup>17</sup> **GARCÍA NOVOA**, Cesar. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles incluido en el Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local, Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A., Madrid, 1993, pág. 590.

<sup>18</sup> **VALDÉS COSTA**, Ramón. Curso de Derecho Tributario, Segunda Edición, Depalma, Temis, Macial Pons, Buenos Aires, Santa Fé de Bogotá, Madrid, Pág. 122.

<sup>19</sup> **VILLEGAS**, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 4ta Edición. Ediciones Depalma, Buenos Aires, Pág 75.

¿Acaso los baldíos y las edificaciones inapropiadas no son bienes

inmuebles? Es obvio que lo son.

¿Por qué el constituyente de 1952 luego de otorgar a los Departamentos potestad para crear impuestos sobre **todos** los inmuebles, otorga a renglón seguido potestad para crear impuestos sobre **determinados tipos** de inmuebles?

El constituyente de 1952 entendía que la facultad de crear impuestos a los inmuebles que le estaba dando a los Departamentos a través del numeral 1° del artículo 297 no los facultaba a gravar en forma diferenciada a los distintos tipos de inmuebles.<sup>20</sup> Y ello sin importar cuál fuera la razón por la cual se pudiera llegar a gravar en forma diferenciada a los inmuebles: mayor valor, destino (casa habitación, comercio, industria), ubicación, etc.

Bajo ese entendimiento es que en el numeral 2° del artículo 297 de la Constitución el constituyente de 1952 facultó expresamente a los Departamentos a gravar en forma diferenciada a los inmuebles baldíos y a la edificación inapropiada.

Si como ha sostenido públicamente la IMM, el numeral 1° del 297 de la Constitución ya faculta al Gobierno Departamental a gravar con cualquier tipo de tasas a los inmuebles urbanos y suburbanos<sup>21</sup>, ¿cómo explica la IMM el numeral 2° del 297?

---

<sup>20</sup> PEIRANO afirma que "(...) se debe rechazar la posibilidad de que a través de este tributo (Contribución Inmobiliaria) se busquen finalidades extrafiscales que en ningún momento estuvo en el ánimo del constituyente de 1952". (...) "los impuestos departamentales simplemente tienen la finalidad, salvo casos específicos -los previstos en el numeral 2° del 297-, de ingresar recursos a las arcas municipales, pero no de adoptar políticas con finalidades de carácter extrafiscal". PEIRANO, Juan Carlos. Versión taquigráfica de exposición ante la Comisión de Constitución, Códigos, Legislación General y Administración de la Cámara de Representantes de 15 de abril de 1993, carpeta N° 2453 de 1992, p.33

<sup>21</sup> El secretario general de la Intendencia de Montevideo, Alejandro ZAVALA, sostuvo que el artículo 297 de la Constitución le da a la Intendencia plena libertad para estructurar las tasas de la Contribución Inmobiliaria. En tal sentido declaró que la Constitución no establece "cómo se tienen que calcular los impuestos o la Contribución Inmobiliaria, sino que establece con claridad que la Contribución Inmobiliaria la fija el gobierno departamental" en <http://www.ired.gub.uy/contenido/2008/04/2008040913.htm>.

¿Qué sentido tiene facultar al Gobierno Departamental a crear impuestos sobre los baldíos, si, siendo inmuebles ya podían ser gravados con tasas diferenciales en virtud del numeral 1° del 297?

¿Por qué sintió el constituyente la necesidad de facultar expresamente a los Gobiernos Departamentales a crear un impuesto de tasa más alta sobre los baldíos, si esa facultad -según el razonamiento de la IMM- ya estaba incluida en el numeral 1°?

¿Acaso -según la IMM- el numeral 2° es un error del constituyente de 1952, repetido por el constituyente de 1967<sup>22</sup>?

La interpretación de la IMM deja sin ningún sentido al numeral 2° del 297 de la Constitución. Y sabido es que entre dos interpretaciones: una que le da un sentido a la norma y la mantiene vigente y otra que la tiene por no escrita, debe prevalecer la primera. Máxime cuando se trata de una norma constitucional.<sup>23</sup>

La verdadera y única explicación posible es que el constituyente de 1952 facultó a los Gobiernos Departamentales a crear impuestos sobre baldíos y sobre edificación inapropiada porque consideró que esa facultad no quedaba incluida en el numeral 1° del art. 297.

Y no quedaba incluida esa facultad en el numeral 1°, porque gravar más pesadamente a los baldíos constituye el ejercicio de una finalidad extrafiscal que no está incluida en el numeral 1° del artículo 297 de la Constitución.

La finalidad extrafiscal consiste en este caso en gravar con un impuesto proporcionalmente más alto a aquellos inmuebles baldíos o con construcciones inapropiadas, para motivar a sus dueños a realizar

---

<sup>22</sup> Obsérvese que el constituyente de 1967 introduce reformas en el artículo 297 de la Constitución de 1952 pero no modifica el numeral 2° referido a los baldíos y edificación inapropiada.

<sup>23</sup> “En caso de duda, pues, acerca de si una norma debe o no debe aplicarse, nos parece claro que el interprete debe optar por la solución afirmativa”. **KORZENIAK**, José. Primer Curso de Derecho Público, Derecho Constitucional, FCU, Montevideo, Pág. 70.

construcciones y de esa forma hacer frente a una Contribución Inmobiliaria proporcionalmente inferior.

El dueño de un baldío paga un impuesto inmobiliario que en relación a su valor es proporcionalmente superior al del resto de los propietarios de inmuebles urbanos y suburbanos. Pues bien, para poder gravar con un impuesto superior a los baldíos fue necesario que la Constitución le otorgara esa facultad de forma expresa a los Gobiernos Departamentales.

Señala inequívocamente el Maestro **VALDES COSTA** que *“Con respecto al numeral 2º, a mi juicio, es importante destacar que se trata de una disposición que sirve de base para sostener que la realización de políticas con fines extrafiscales está expresamente consagrada en la Constitución en estos dos aspectos; es decir, asegurar en las ciudad que no existan terrenos baldíos ni edificaciones inapropiadas. Es una política que excede las finalidades fiscales y el constituyente, al restablecer la autonomía restringida en el año 1952 con respecto a la que se fijó en 1918, determinó esas dos posibilidades de políticas extrafiscales.”*<sup>24</sup>

En el mismo sentido el Profesor José Luis **SHAW** concluye que *“el carácter de baldío o de edificación inapropiada es la única circunstancia que en nuestro texto constitucional habilita a los departamentos a gravar bienes inmuebles con fines extrafiscales o como instrumento de política económica o social”*.<sup>25</sup>

En definitiva, el constituyente de 1952 al facultar en el numeral 2º del artículo 297 al Gobierno Departamental a crear impuestos diferenciales sobre determinados inmuebles estableció una excepción al principio general de que las Intendencias solo pueden gravar los inmuebles con una tasa única.

---

<sup>24</sup> **VALDES COSTA**, Ramón. Versión taquigráfica de exposición ante la Comisión de Constitución, Códigos, Legislación General y Administración de la Cámara de Representantes de 1 de abril de 1993, carpeta nº 2453 de 1992, Pág. 5

<sup>25</sup> **SHAW**, José Luis. Versión taquigráfica de exposición ante la Comisión de Constitución, Códigos, Legislación General y Administración de la Cámara de Representantes N° 1255 de 1993.

#### 5.1.4 El constituyente de 1967

El constituyente de 1967 le quita a los Gobiernos Departamentales la posibilidad de crear impuestos sobre los inmuebles rurales que les había dado la Constitución de 1952. No obstante, la Constitución de 1967 establece que la recaudación de la Contribución Inmobiliaria **rural** se destina a los Departamentos. Después de la Constitución de 1967 los Departamentos solo conservan la posibilidad de *crear* impuestos a la propiedad inmueble **urbana** y **suburbana**.

La Constitución de 1967 le quita la potestad tributaria en materia de inmuebles rurales porque a partir de 1958 algunos Departamentos habían empezado a introducir tasas múltiples y progresionales<sup>26</sup> en la Contribución Inmobiliaria rural de sus respectivas jurisdicciones.<sup>27</sup>

El constituyente de 1967 al igual que el de 1952 es consciente de que no se puede hacer redistribución de riqueza a través del cobro de impuestos reales que gravan manifestaciones aisladas de riqueza como lo es la propiedad inmueble. Y por ello decide poner fin a esta forma inapropiada de imposición recuperando para el Gobierno Nacional la potestad tributaria que le había dado el constituyente de 1952 al Gobierno Departamental.

Al reasumir esta potestad tributaria, el Gobierno Nacional crea una Contribución Inmobiliaria para los 19 Departamentos **con tasa única**. Y ello ha permanecido incambiado durante 40 años desde 1968 a la fecha.

---

<sup>26</sup> Decreto S/N de Río Negro de 31/1/1956, Decreto S/N de Lavalleja de 13/3/1956, Decreto 2000 de Artigas de 2/5/1956, Decreto S/N de Tacuarembó de 11/6/1956, Decreto 2308 de Canelones de 11/7/1956.

<sup>27</sup> **VALDES COSTA** señala que “la modificación constitucional fue fundamentada en el hecho unánimemente aceptado de la inconveniencia de la diversidad de soluciones legislativas departamentales sobre una materia imponible íntimamente vinculada a problemas económicos de carácter nacional como lo es la tierra.” **VALDES COSTA**, Ramón. El sistema tributario uruguayo. Manual de Derecho Financiero. Pág. 27. Ed. FCU, ed. 1989.

Hoy en día, la Contribución Inmobiliaria rural en Uruguay es un impuesto de tasa única (2% sobre el valor de la tierra más el veinte por ciento por concepto de mejoras).<sup>28</sup>

Vale decir que el Gobierno Nacional de 1968 y todos los Gobiernos que han pasado por el poder hasta hoy, han mantenido una Contribución Inmobiliaria rural de tasa única inhibiéndose así de aplicar políticas extrafiscales con un impuesto real y de violar la Constitución.

Estamos entonces ante una política de Estado, respetuosa del principio constitucional de igualdad ante las cargas públicas<sup>29</sup> que grava la propiedad inmueble con una tasa única y por ende proporcional evitando realizar políticas extrafiscales sobre manifestaciones aisladas de riqueza.

Pero esta política de Estado está apoyada además en el sentido común y en una justa y por ende correcta técnica de imposición. Y el sentido común y la correcta técnica impositiva son universales. Es por ello que por ejemplo en España, **LOPEZ DÍAZ** refiriéndose al “Impuesto sobre Bienes Inmuebles” destinado a los Municipios españoles señala que: *“Como no podía ser de otra forma se trata de un tipo de gravamen porcentual y proporcional, a pesar de contar con alícuotas diferentes, ya que la aplicación de una u otra alícuota depende de la naturaleza de los bienes (rurales o urbanos) y no de la base imponible de los mismos (valor del inmueble), que sería lo propio de la progresividad o regresividad.”*<sup>30</sup>

---

<sup>28</sup> Ley 13.637 artículo 236 a 241.

<sup>29</sup> Ver más adelante punto 5.2: El artículo 8 del Decreto Departamental N° 32.265 viola el principio de igualdad.

<sup>30</sup> LOPEZ DÍAZ, Antonio. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local. Dirigido por José Juan Ferreiro Lapatza, Editorial Marcial Pons página. 658.

### 5.1.5 Los inmuebles en Uruguay están gravados en forma progresiva por el Impuesto al Patrimonio

El Estado grava todos los inmuebles (rurales, urbanos y suburbanos) con tasas progresivas desde 1964<sup>31</sup> a través del Impuesto al Patrimonio que es claramente un impuesto personal. Y es justamente a través de un impuesto personal que se puede aquilatar la verdadera capacidad contributiva del contribuyente.

El Impuesto al Patrimonio es un impuesto personal ya que toma en cuenta si el contribuyente persona física integra o no un núcleo familiar, toma en cuenta de manera acumulativa el valor de **todas** las propiedades inmuebles de la persona en el Uruguay (rurales y urbanas)<sup>32</sup>, toma en cuenta si el contribuyente tiene pasivos<sup>33</sup>, toma en cuenta si el inmueble constituye la casa habitación del contribuyente para tratarlo más beneficiosamente<sup>34</sup>, etc. Y después de tomar en cuenta todos esos extremos (que son los que lo caracterizan al impuesto como “personal”) aplica tasas múltiples y progresivas a los diferentes tramos de riqueza gravada<sup>35</sup>.

El impuesto de Contribución Inmobiliaria, en cambio, no toma en cuenta si el contribuyente integra o no un núcleo familiar, no toma en cuenta si el contribuyente tiene otros inmuebles en otro Departamento, no toma en cuenta si el contribuyente tiene pasivos, no toma en cuenta si el inmueble constituye la casa habitación del contribuyente o si lo tiene alquilado. La Contribución Inmobiliaria es claramente un impuesto “real” y por ello el

---

<sup>31</sup> El impuesto al patrimonio fue incorporado a nuestro sistema tributario a través de la ley N° 13.241 de 31 de enero de 1964. Esta ley creó el impuesto con carácter transitorio por el plazo de un año. Antes de vencer el año, la ley 13.319 de 28 de diciembre de 1964 prorrogó la vigencia del impuesto por el plazo de tres años. La ley 13.637 reestructuró el impuesto y le otorgó carácter permanente. **PEIRANO FACIO**, Juan Carlos. Manual de Derecho Financiero, Vol. 5, F.C.U., Montevideo, Pág. 37.

<sup>32</sup> Artículos 7 y 9, Título 14, Texto Ordenado 1996

<sup>33</sup> Artículos 7 y 13 Título 14, Texto Ordenado 1996

<sup>34</sup> Inciso 2°, literal A), artículo 9, Título 14, Texto Ordenado 1996

<sup>35</sup> Artículo 45, Título 14, Texto Ordenado 1996

Gobierno Central aplica una tasa única y proporcional al valor de los inmuebles rurales.

## **5.2 El artículo 8 del Decreto Departamental N° 32.265 viola el principio de igualdad.**

La articulación de la Contribución Inmobiliaria como un impuesto con tasas múltiples y progresivas viola el principio de igualdad ante las cargas públicas reconocido en el artículo 8 de la Constitución de la República.

El impuesto progresivo es aquel que grava un porcentaje del ingreso o de la riqueza personal cada vez mayor, a medida que el ingreso o la riqueza aumenta. El monto del impuesto progresivo crece más que proporcionalmente a medida que crece el ingreso o la riqueza de la persona.

El fundamento ético y la finalidad del impuesto progresivo radica en la idea de alcanzar la "justicia social" a través de una distribución de la carga tributaria no en forma proporcional sino haciendo pagar proporcionalmente más a quienes tienen más ingresos<sup>36</sup>. Es por ello que el impuesto progresivo solo es concebible cuando se trata de impuestos personales ya que son los únicos que pueden tener en cuenta toda la situación económica del individuo. Para aplicar un impuesto progresivo gravando más "al que tiene más", es necesario previamente individualizar sin hesitaciones quienes son "los que tienen más".

---

<sup>36</sup> El sistema progresivo es consecuencia de la teoría económica de la utilidad marginal. **DUVERGER** explica la teoría mediante el siguiente ejemplo "si una persona sólo percibe 350.000 francos anuales, toda esta suma deberá servir para la compra de bienes de primera necesidad: alimentación, vestidos, alquiler, calefacción, etc. En cambio, si gana 500.000 los 150.000 sobrantes serán destinados a gastos que se podrían denominar de necesidad secundaria: alimentación más seleccionada, cine, vestidos caros, etc. Si alcanza los 650.000 francos de renta, la nueva adición de 150.000 francos permitirá gastos, quizás aún muy útiles, pero no absolutamente necesarios: teatro, libros, objetos destinados a embellecer la casa. Si esta persona llega a los 800.000 francos los 150.000 de más le servirán para gastos completamente superfluos: regalos, viajes de placer, etc. De esta forma, cada fracción suplementaria de rentas ganadas por una persona representa para ella una utilidad menor que la producida por una fracción anterior". Basado en esta teoría económica de la utilidad marginal **DUVERGER** justifica que la alícuota sea mayor cuanto mayor sea la renta gravada. **DUVERGER, Maurice**. Instituciones financieras. Bosch casa editorial. Barcelona. 1960. Pág 94.

El sistema de imposición progresiva solo es admisible respecto de aquellos impuestos de carácter personal que toman en cuenta la capacidad económica del individuo en forma global tomando en cuenta sus cargas familiares, sus ingresos, sus gastos, etc.

Los impuestos reales, como el Impuesto de Contribución Inmobiliaria, gravan en cambio una manifestación aislada de riqueza (inmueble en la especie) sin tomar en cuenta los aspectos personales del propietario.

No hay forma de gravar progresivamente un tipo aislado de riqueza sin violar el principio constitucional de igualdad. La aplicación de tasas progresivas en un impuesto real no logra la justicia tributaria sino que por el contrario puede provocar graves injusticias.<sup>37</sup>

La aplicación de un impuesto progresivo es la aplicación práctica de la política de que pague más “el que tiene más”. Ahora bien, ¿cómo estar seguro de haber identificado “al que tiene más” por el solo hecho de vivir en un inmueble de cierto valor? ¿Cómo estar seguros de que estamos ante “el que tiene más” si ignoramos los ingresos del que vive dentro de ese inmueble? ¿Cómo estar seguros de que estamos ante “el que tiene más” si se desconoce la integración de su núcleo familiar? ¿Cómo estar seguros de que estamos ante “el que tiene más” pasando por alto si el propietario es una persona activa o un jubilado? ¿Cómo estar seguros de que estamos ante “el que tiene más”, ignorando si el inmueble está hipotecado en garantía de una deuda?

Resulta absolutamente imposible saber a través de un impuesto real, que como tal grava un tipo aislado de riqueza, si estamos ante la persona “que tiene más”. Si estamos en definitiva ante la persona a la que se quiere

---

<sup>37</sup> **RAMÍREZ** señala que “(...) el contribuyente puede tener un importante pasivo que determina la existencia de un patrimonio neto negativo, e igualmente resultaría obligado a soportar un gravamen proporcionalmente mucho mayor que el aplicable a otro contribuyente, propietario de varios inmuebles individualmente de menor valor, y que a la vez tenga un patrimonio neto positivo integrado por inmuebles en otros departamentos, depósitos bancarios, valores, etc.”. **RAMÍREZ**, Gonzalo. Suplemento Economía y Mercado, Diario “El País”, Montevideo, 21 de abril de 2008, Pág. 15.

reclamar un mayor sacrificio fiscal, una mayor contribución a las cargas públicas.

El principio constitucional de igualdad<sup>38</sup> se concreta en el derecho tributario en la igualdad ante las cargas públicas.

Este principio debe interpretarse en el sentido de que la ley debe dar igual tratamiento a todas las personas que estén en las mismas o análogas circunstancias. No consiste solo en tratar igual a los iguales sino también en tratar desigual a los desiguales<sup>39</sup>.

Así, las personas con mayor capacidad contributiva no son iguales a los que tienen menor capacidad contributiva y por ello pueden ser tratadas en forma diferente (más gravosa) respetando así el principio constitucional de igualdad.

Los impuestos progresivos, justamente, tratan en forma desigual a los desiguales. Con la progresividad se grava más a los que tienen más y menos a los que tienen menos. Los que tienen más, forman un conjunto de personas –diferente al conjunto de los que tienen menos- al que es posible exigir un mayor sacrificio fiscal.

Ahora bien, para que un impuesto progresivo no viole el principio de igualdad, su estructura debe permitir identificar –al menos a través de una serie de indicios- ese conjunto de personas que efectivamente tienen más.

Y ello solo puede hacerse a través de un impuesto personal y nunca a través de un impuesto real que como tal solo toma en cuenta una manifestación aislada de capacidad contributiva como lo es la Contribución Inmobiliaria.

---

<sup>38</sup> Existen diversas manifestaciones del principio constitucional de igualdad: (i) la **igualdad en la ley**, en el sentido de que la ley no debe consagrar desigualdades; (ii) la **igualdad por la ley**, en el sentido de que la ley es utilizada para lograr una igualdad de los individuos corrigiendo las desigualdades económicas imperantes; (iii) la **igualdad ante la ley** que significa que la norma debe ser aplicada a todos los afectados por ella, e (iv) **igualdad de las partes** que supone que la relación jurídica tributaria es una relación de crédito y débito y no una relación de poder. **VALDES COSTA**, Ramón, Instituciones de derecho tributario. Ediciones Depalma, 1992, Pág. 370.

<sup>39</sup> **VALDES COSTA**, Ramón. Instituciones de derecho tributario.” Ediciones Depalma, 1992, Pág. 373.

La más prestigiosa doctrina sostiene la incompatibilidad que existe entre los impuestos progresivos y los impuestos reales sobre manifestaciones aisladas de riqueza.

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

40

Refiriéndose específicamente a los impuestos sobre bienes inmuebles dentro de una determinada jurisdicción territorial, **JARACH** citando al Maestro Luigi Einaudi señala que *“es absurdo establecer un impuesto progresivo en materia de impuestos reales, ya que la progresión es un medio tendiente a captar mejor la capacidad contributiva de la persona física y, entonces, presupone un impuesto sobre la totalidad de la riqueza; mientras un impuesto de carácter real, que grava a una fracción de riqueza, descuida la situación global del contribuyente y crea desigualdades, en el sentido en que un contribuyente que posee menos riqueza inmobiliaria, puede ser, sin embargo, mucho más rico que otro que posee mucha más, porque tiene bienes de otra naturaleza, máxime cuando se trata de un impuesto de tipo territorial, donde la progresividad, aplica sólo sobre la fracción de riqueza contenida en esos*

---

<sup>40</sup> **VALDES COSTA**, Ramón. Versión taquigráfica de 1 de abril de 1993 de su exposición ante la Comisión de Constitución, Códigos, Legislación General y Administración, de la Cámara de Representantes. Carpeta N° 2453 de 1992, p.5.

ámbitos territoriales, descuida la otra riqueza de la misma persona que puede estar situada en otras provincias".<sup>41</sup>

**SHAW** señala que: *“En los impuestos reales, como es la Contribución Inmobiliaria, la progresividad, lejos de consagrar la justicia tributaria que está en la base del principio de igualdad ante las cargas públicas, crea verdaderas desigualdades entre los contribuyentes, que violan ese principio constitucional”*.<sup>42</sup>

El artículo 8 del Decreto Departamental de Montevideo N° 32.265 fija tasas progresivas a los inmuebles urbanos y suburbanos de Montevideo violando el principio de igualdad ante las cargas públicas.

La Contribución Inmobiliaria es el impuesto real por antonomasia. Grava un tipo de riqueza –la inmobiliaria- y ni siquiera toda la riqueza inmobiliaria que un individuo tiene dentro de un mismo Departamento. Mucho menos en el país. La situación económica personal del individuo, su verdadera capacidad contributiva no es tomada en cuenta en este impuesto. No se logra identificar debidamente el conjunto de los individuos “que tienen más”. Por ello, la aplicación de tasas progresionales con la finalidad de gravar en forma más que proporcional a la riqueza no se puede cumplir con este impuesto. Su aplicación, por el contrario será fuente de graves y odiosas injusticias y sobre todo será inconstitucional.

La violación constitucional se aprecia claramente cuando se ven ejemplos reales.

Una viuda pensionista quiere pasar la última etapa de su vida en la casa que fue durante muchos años su hogar familiar. No quiere vender su casa a pesar de que excede sus necesidades actuales y de que su valor no guarda relación con sus ingresos. Esta persona pagará como Contribución

---

<sup>41</sup> **JARACH**, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario, Cima, Buenos Aires, 1969, Pág. 133.

<sup>42</sup> **SHAW**, José Luis. Versión taquigráfica de 15 de abril de 1993 ante la Comisión de Constitución, Códigos, Legislación General y Administración de la Cámara de Representantes, carpeta N° 2453 de 1992, Pág. 5.

Inmobiliaria en Montevideo un impuesto altísimo como consecuencia de la progresividad de las tasas que se pretende aplicar.

Un joven de 28 años soltero hereda 10 apartamentos en Montevideo. Vive en uno de ellos y alquila los 9 restantes. Esta persona pagará una suma total en concepto de contribuciones inmobiliarias que en relación al valor total de los inmuebles es proporcionalmente inferior al que paga la viuda del ejemplo anterior.

Estos dos ejemplos demuestran claramente la violación del principio de igualdad por parte de la Contribución Inmobiliaria de Montevideo ya que se generan situaciones en las que se trata de manera más gravosa a los que tienen menos capacidad contributiva. No es que se trate igual a los desiguales, lo que ya supondría una violación del principio de igualdad. La Contribución Inmobiliaria de Montevideo puede tratar más gravosamente a los que tienen menos.

Si se observa, en cambio, el tratamiento tributario que le dispensa a los mismos ejemplos antedichos un impuesto personal de tasas progresivas como el **Impuesto al Patrimonio** surge claro el respeto del principio constitucional de igualdad.

En el Impuesto al Patrimonio el inmueble que constituye la casa habitación del contribuyente se computa por el 50% de su valor<sup>43</sup>. Por ello la viuda computará únicamente el 50% del valor del inmueble en el que habita. Asimismo si sobre esa casa pesa una hipoteca bancaria, se deducirá también el monto de esa pasivo.<sup>44</sup>

En el caso del joven que heredó los 10 apartamentos, el valor de todos ellos se sumará a fin de la determinación del monto sobre el que se aplicarán las tasas progresivas del Impuesto al Patrimonio. Y ello independientemente de que los apartamentos estén situados en Montevideo o en cualquier parte de la República.

---

<sup>43</sup> Inciso 2° Literal A), artículo 9, Título 14, Texto Ordenado 1996.

<sup>44</sup> Artículo 13, Título 14, Texto Ordenado 1996.

En definitiva, el Impuesto al Patrimonio toma en cuenta la verdadera capacidad contributiva de las personas. Es un impuesto que identifica correctamente a “los que tienen más”. Una vez identificado el conjunto de “los que tienen más”, es posible tratarlos diferencialmente con tasas progresivas. Es por ello que la aplicación del Impuesto al Patrimonio respeta el principio constitucional de igualdad a diferencia de lo que ocurre con la Contribución Inmobiliaria de Montevideo que se impugna.

### **5.3. La progresividad aplicada a la Contribución Inmobiliaria de Montevideo ya fue declarada inconstitucional en 1993**

La posibilidad de aplicar tasas progresivas en el Impuesto de Contribución Inmobiliaria urbana y suburbana de Montevideo ya fue declarada inconstitucional por la Cámara de Representantes en 1993.

Cumpliendo con los requisitos del artículo 303 de la Constitución, 1.000 ciudadanos inscriptos en Montevideo presentaron el recurso de apelación ante la Cámara de Representantes, impugnando los artículos 17 y 22 del Decreto Departamental de Montevideo N° 25.787 de fecha 29 de octubre de 1992. El primero de ellos referido a la Contribución Inmobiliaria, el segundo referido a la Tasa General Municipal.

En el fallo de 6 de mayo de 1993, la Cámara de Representantes sostuvo que la aplicación de tasas progresivas a la Contribución Inmobiliaria de Montevideo era inconstitucional.

La Cámara entendió que la aplicación de la progresividad solo es compatible con tributos que toman en cuenta la capacidad contributiva global del contribuyente.

El fallo establece que: *“Dichas tasas (refiriéndose a las tasas progresivas) por su naturaleza, solo son compatibles con tributos que tienen en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente en su totalidad, por ejemplo Impuesto al Patrimonio, Impuesto a la Renta.” “En cambio las referidas tasas en cuanto se aplican a impuestos que tienen en cuenta una*

*riqueza aislada, como el de Contribución Inmobiliaria, no solo 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.”*

El pronunciamiento de la Cámara de Representantes se adoptó luego de haber recogido las opiniones de destacados constitucionalistas y tributaristas: Ramón Valdés Costa, Addy Mazz, Horacio Cassinelli Muñoz, Alberto Pérez Pérez, José Luis Shaw, Aníbal Cagnoni, Juan Carlos Peirano Facio, Julio Prat, Héctor Frugone Schiavone.

Tal fue el peso y contundencia del fallo de la Cámara de Representantes, que la propia IMM lo acató y decidió no ejercer ante la Suprema Corte de Justicia la acción por lesión a su autonomía prevista en el artículo 283 de la Constitución.

El mismo fallo de la Cámara de Representantes señaló el camino que podía seguir la IMM pero que finalmente ésta decidió no recorrer: *“queda al Señor Intendente Municipal de Montevideo expedito el instituto de específica protección a la autonomía, bien establecido en el artículo 283 de la Constitución de la República (...).”*<sup>45</sup>

#### **5.4 La declaración de inconstitucionalidad que se pretende no supone caer en “el gobierno de los Jueces”**

La presente acción no pretende sustituir al poder político por el judicial, no constituye una judicialización de la política, ni una politización de la Justicia.

Un reciente fallo de la Suprema Corte de Justicia en ocasión de rechazar una acción de inconstitucionalidad contra el IRPF a las jubilaciones ha dicho que *“la Corte no juzga el mérito o el desacierto legislativo, sino tan solo si la ley es constitucionalmente válida. (...) De no ser así, se arriesga que*

---

<sup>45</sup> Informe en mayoría de la Cámara de Representantes aprobado el 5 de mayo de 1993, pág. 6, Carpeta N°2453, año 1992.

*el Poder Judicial se deslice hacia el llamado “Gobierno de los Jueces”, lo que constituye una arbitrariedad grave, que se consume invocando una pretendida interpretación de la ley, por más digna y honesta que puede ser la inspiración que anima al Magistrado.”<sup>46</sup>*

En el presente caso no pedimos a la Suprema Corte de Justicia que se deslice hacia el Gobierno de los Jueces sino que defienda la Constitución. Esa es indudablemente su función según el artículo 256 y siguientes de la Carta.

La expresión “Gobierno de los Jueces” fue inmortalizada por el Profesor Eduard Lambert en su libro de 1921 “El gobierno de los jueces y la lucha contra la legislación social en EEUU”. En este libro Lambert ataca la función creadora de derecho que tienen los jueces en el sistema del Common Law y especialmente las frecuentes declaraciones de inconstitucionalidad de leyes por razones meramente políticas. Con su obra Lambert quería impedir la introducción de controles judiciales de constitucionalidad en los ordenamientos de Europa Continental a imagen y semejanza de lo que ocurría en Estados Unidos. En gran medida el ensañamiento de Lambert contra aquella supuesta intromisión de los Jueces en asuntos políticos no era más que la apreciación crítica del sistema del Common Law desde la óptica del sistema romano-germánico o del “Civil Law”.

Insistimos, este no es el caso que se plantea con esta acción de inconstitucionalidad. La presente acción no cuestiona la política fiscal que sostiene que “paguen más los que tienen más”, ni pretende que la Suprema Corte de Justicia se inmiscuya en la valoración de esa política.

El tema es que **la Constitución** no le dio a los Gobiernos Departamentales la facultad de aplicar políticas tributarias a través de los recursos impositivos expresos que le concedió por vía de excepción. Ni esta política fiscal ni ninguna otra. La única política fiscal que el constituyente faculta llevar a cabo a los Gobiernos Departamentales está consagrada a

---

<sup>46</sup> Sentencia N° 87 de la Suprema Corte de Justicia de l 9/5/2008

texto expreso y refiere a gravar más a los baldíos y a la edificación inapropiada. Y punto. Nada más.

Es más, volviendo a la política de que paguen más los que tienen más, los Gobiernos Departamentales no cuentan con las herramientas necesarias para identificar a “los que tienen más”. Y por ello cuando tratan de gravar más a quienes tienen más, no solo no logran esa finalidad sino que lograrán a menudo el efecto inverso al buscado: gravar más a los que tienen menos, violando así el principio de igualdad ante las cargas públicas.

Según la Constitución, quien sí puede poner en práctica cualquier política fiscal o extrafiscal (incluyendo la de que pague más quien tiene más) es la Asamblea General<sup>47</sup>. Y ello porque la Asamblea General tiene potestad tributaria “de principio” a diferencia de los Departamentos que tienen potestad tributaria “por excepción”. La Asamblea General sí tiene todas las facultades para individualizar a quienes tienen más y luego gravarlos más, (si eso es lo que quiere) ya sea con el impuesto a la renta, con el impuesto al patrimonio o con cualquier otro impuesto.

#### **6. La inconstitucionalidad del artículo 7 del Dec. N° 32.265**

Esta norma establece que *“Cuando por cualquier motivo quedaran suspendidos o sin efecto cualesquiera de los tributos e ingresos establecidos o modificados por las disposiciones de este decreto, se aplicarán automáticamente las normas sustituidas por aquéllos.” (...)*

El artículo 7 del Decreto Departamental N° 32.265 es inconstitucional porque viola el principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 7 de la Constitución.

---

<sup>47</sup> Artículos 83 y 85 numeral 4.

Según el artículo 7 impugnado, si cualesquiera de los tributos que se crean o modifican queda sin efecto por cualquier motivo, recobran vigencia los tributos sustituidos o modificados.<sup>48</sup>

Este artículo es la prueba de que cuando se concibió la nueva Contribución Inmobiliaria, el Gobierno Departamental de Montevideo era consciente de que estaba violando la Constitución.

De allí que para tapar los eventuales agujeros económicos que le dejarán en el futuro los impuestos declarados inconstitucionales, la Intendencia no tuvo mejor idea que prever la resurrección de los impuestos derogados. Y -como si fuera poco- con efecto retroactivo.

Que el legislador apruebe impuestos a conciencia de que son inconstitucionales es una verdadera aberración jurídica. Si el Gobierno Departamental tiene la mínima sospecha de que puede estar violando la Constitución al crear un impuesto, su obligación es corregir la norma antes de aprobarla y no prever un banco de impuestos suplentes para no dejar agujeros presupuestales.

Esta técnica legislativa llevada a su máxima "perfección" podría conducir al absurdo de establecer "cáscaras de cebolla de impuestos" al infinito de forma de desestimular a los contribuyentes a que ejerzan sus derechos constitucionales. En efecto, si el impuesto "J" es declarado inconstitucional, entra en su lugar el impuesto "I". Si el impuesto "I" es impugnado exitosamente entra en vigor el impuesto "H". Y así sucesivamente, logrando impedir que el contribuyente ejerza eficazmente sus derechos.

Si un impuesto fue derogado por inconstitucional el legislador puede perfectamente crear uno nuevo que se ajuste a la Constitución, que fue lo que ocurrió recientemente con el IRPF a las jubilaciones. Pero no puede crear de antemano impuestos sustitutos.

---

<sup>48</sup> Ello puede ocurrir en caso de prosperar un Recurso de Apelación previsto en el artículo 303 de la Constitución, o el Recurso de Referéndum previsto en el artículo 304 de la Constitución o por una decisión derogatoria del Gobierno Departamental adoptada luego de uno o más fallos de inconstitucionalidad.

La técnica legislativa deplorable utilizada en el artículo 7 del Decreto N° 32.265 de establecer impuestos suplentes o impuestos derogados con potencialidad de revivir, rechina aún más si se analiza su posible emulación a nivel nacional.

Tal sería el caso en que una reforma tributaria dijera: *“derógase el Impuesto a las Retribuciones Personales (IRP) a las jubilaciones y créase el IRPF a las jubilaciones. En caso de que el IRPF sea declarado inconstitucional, recobrará vida el IRP derogado.”*

Si el artículo 7 del Decreto Departamental N° 32.265 no es declarado inconstitucional, se estará convalidando esta técnica legislativa lastimosa, violatoria del principio de seguridad jurídica y se habrá dejado abierta su posible imitación a nivel nacional.

Por último, el mecanismo del artículo 7 del Decreto Departamental N° 32.265 es además violatorio del principio de irretroactividad de la ley tributaria.

En efecto, dado que la declaración de inconstitucionalidad de un impuesto tiene efectos retroactivos,<sup>49</sup> la entrada en vigor del “impuesto suplente” también se efectúa con efecto retroactivo violándose así el principio de irretroactividad de las normas que crean impuestos.

Para **RECASENS SICHES** la creación de impuestos retroactivos constituye justamente una violación del principio de seguridad jurídica: *“La seguridad es, junto con los demás principios jurídicos generales, el contenido mínimo ético y al mismo tiempo el fundamento normativo de cualquier ordenamiento jurídico. Un tributo retroactivo, constituye a nuestro juicio uno de los ejemplos más claros de violación de la seguridad jurídica, atentando contra la esencia misma del Estado de Derecho y consecuentemente contra el respeto de los derechos fundamentales”*.<sup>50</sup>

---

<sup>49</sup> Según una posición retrotrae sus efectos a la fecha de entrada en vigencia del impuesto y según otra posición la retroactividad se extiende únicamente hasta la fecha de interposición del recurso.

<sup>50</sup> **RECASENS SICHES** citado por **ARCIA**, Sebastián en Revista Tributaria N° 159, *“Igualdad Fiscal como Garantía de Efectiva Protección de los Derechos Humanos”*, página 732.

**JARACH** sostiene que “(...) la retroactividad de las normas tributarias sustantivas viola el principio constitucional de legalidad del impuesto”.<sup>51</sup> En el mismo sentido se pronuncia **SHAW** quien afirma que “(...) el principio de la irretroactividad de la ley tributaria material posee jerarquía constitucional”.<sup>52</sup>

### **7. Prueba**

Se adjuntan los Certificados de Propiedad y poderes que acreditan la legitimación activa de los reclamantes, los cuales son identificados como Doc. 1 a Doc. 142.

### **8. Derecho**

Fundan su derecho en los artículos 8 y 297 de la Constitución y 508 a 523 del C.G.P.

### **9. Petitorio**

Por lo anteriormente expuesto, a los Sres. Ministros **PIDEN:**

1. Que los tenga por comparecidos en forma y por interpuesta la presente acción de inconstitucionalidad.
2. Que se declare oportunamente la inconstitucionalidad de los artículos 7 y 8 del Decreto Departamental de Montevideo N° 32.265, declarándose inaplicables para los presentes casos.

---

<sup>51</sup> **JARACH**, Dino “X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios”, Memoria, Vol. I, Uruguay, 1984, “*Fundamentos de la Retroactividad o de la Irretroactividad de la Norma Tributaria*”, página 142.

<sup>52</sup> **SHAW**, José Luis, “X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios”, Memoria, Vol. I, Uruguay, 1984, “*Los Fundamentos Constitucionales del Principio de la Irretroactividad de la Ley Tributaria Material*”, página 350.

**PRIMER OTROSÍ DICEN:** Que autorizan en los términos del artículo 44 del Código General del Proceso al Dr. Alberto Varela, Gianni Gutiérrez, Isabel Laventure y Alejandro Pintos, declarando que sus domicilios reales son los ya denunciados en estos autos y que han sido debidamente ilustrados acerca del alcance de esta representación.

**SEGUNDO OTROSI DICEN:** Que autorizan en los términos de los artículos 85, 90 y 105 a 109 del C.G.P. a: Gianni Gutiérrez, Isabel Laventure, Laura Caffera, Jacqueline Schwartz, Mónica Ramos, Alejandro Pintos, Isabel Abarno, Christian De Souza, Ximena Barbosa, Natalia Borrás, Fermin Morales, Bruno Gaiero, Diego Slinger, Jimena Suarez, Nicolás Costabile, Carolina Piacenza, Sofía Feuer, Diego Slinger, Cinthia Bolani, Fernanda Cuervo, Alfonso Preve y Pablo Easton en forma indistinta.