

Sentencia N° 2065

MINISTRO REDACTOR:

DOCTOR FELIPE HOUNIE

Montevideo, veinte de diciembre del dos mil diecisiete

**VISTOS:**

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: **"INTENDENCIA DE SALTO c/ AFE Cobro de pesos. Excepción de inconstitucionalidad. Artículo 17 del decreto-ley N° 14.396 y arts. 511.1 y 513.1 del C.G.P."**, IUE 357-167/2014.

**RESULTANDO:**

I) En el curso de un proceso ejecutivo tributario seguido por la Intendencia Departamental de Salto contra la AFE para el cobro de tributos adeudados por concepto de contribución inmobiliaria, la Comuna solicitó, por vía de excepción, la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 511.1 y 513.1 del C.G.P. y del artículo 17 del decreto-ley 14.396 (fs. 479-493).

Sostuvo, en lo medular, que:

1) Los artículos 511.1 y 513.1 del C.G.P. vulneran los artículos 257 y 258 de la Constitución, que establecen la competencia originaria y exclusiva de la Suprema Corte de Justicia respecto de la admisibilidad de una excepción de inconstitucionalidad.

A su vez, en el artículo

258 de la Carta se establece que la excepción de inconstitucionalidad puede ser opuesta en toda causa y en toda oportunidad, lo cual es limitado por las disposiciones impugnadas, tornándolas inconstitucionales.

2) El artículo 17 del decreto-ley 14.396, en cuanto establece que la AFE está exonerada de todo tributo, es inconstitucional por vulnerar los artículos 273 numeral 3 y 297 de la Constitución.

Respecto de las fuentes tributarias departamentales, el legislador carece de potestad normativa, no pudiendo establecer exoneración alguna, so pena de violar el artículo 297 de la Carta, que establece cuáles son los hechos imposables que quedan sujetos a la voluntad de los Gobiernos Departamentales.

En particular, los Gobiernos Departamentales pueden establecer discrecionalmente impuestos sobre la propiedad inmueble urbana y suburbana; y respecto de la propiedad inmueble rural, si bien los establece el Poder Legislativo, la Carta confía su administración en forma exclusiva a los Gobiernos Departamentales. Por ello, la disposición legal impugnada es inconstitucional, al establecer una exoneración tributaria que afecta la potestad tributaria

departamental.

II) El expediente se recibió en la Corte el 11 de noviembre de 2014. Por providencia N° 2095/2014 se confirió traslado a la AFE y se dio vista al Sr. Fiscal de Corte (fs. 500).

III) A fs. 511-515vto., la AFE evacuó el traslado conferido abogando por el rechazo de la pretensión de inconstitucionalidad deducida.

En el mismo sentido se expidió el Sr. Fiscal de Corte, por las razones que expuso en el dictamen N° 937/2015 (fs. 519-520vto.).

IV) Por providencia N° 439/2015 se confirió traslado a las partes y al Sr. Fiscal de Corte a los efectos previstos en el artículo 517.2 *in fine* del C.G.P. (fs. 523).

V) A fs. 528-543 alegó la AFE y a fs. 548 se expidió el Sr. Fiscal de Corte, remitiéndose a su dictamen anterior.

VI) Por providencia N° 713/2015 se dispuso el pasaje a estudio de la causa (fs. 550).

VII) A fs. 567-567vto. comparecieron las partes conjuntamente y solicitaron la suspensión del proceso, por estar en curso tratativas extrajudiciales para llegar a un acuerdo, a lo que se hizo lugar por providencia N° 1703/2015 (fs. 570).

A fs. 575 comparecieron nuevamente las partes y solicitaron que se dispusiera la suspensión del proceso por un plazo de 120 días, a efectos de poder concretar una transacción, a lo que se proveyó de conformidad por providencia N° 461/2016 (fs. 584).

VIII) Por providencia N° 466/2017 se dispuso nuevamente el pasaje a estudio de la causa una vez vencido el plazo de suspensión acordado (fs. 585).

IX) En el curso del estudio, debido al cese del Dr. Ricardo Pérez Manrique como integrante de la Corporación, se procedió al sorteo de integración de rigor. La Corte se integró con el Dr. José Balcaldi, integrante del Tribunal de Apelaciones en lo Penal de 2° Turno.

X) Cumplidos los trámites de estilo, se acordó dictar sentencia en el día de la fecha.

**CONSIDERANDO:**

I) La Suprema Corte de Justicia declarará la inconstitucionalidad del artículo 17 del decreto-ley 14.396 y desestimará la pretensión en lo demás.

II) Las disposiciones impugnadas.

Artículo 17 del decreto-ley 14.396: *La Administración de Ferrocarriles del Estado queda exonerada del pago de todo tributo y contribuciones, con excepción de las tarifas por servicios efectivamente prestados.*

Artículo 511.1 del C.G.P.: *La solicitud de declaración de inconstitucionalidad, como excepción o defensa, podrá ser promovida por el actor, por el demandado o por el tercerista, en los procedimientos correspondientes, desde que se promueve el proceso hasta la conclusión de la causa, en la instancia pertinente.*

Artículo 513.1 del C.G.P.: *El tribunal [ante quien se planteen solicitudes de declaración de inconstitucionalidad por vía de excepción] no dará curso a las solicitudes extemporáneas (artículo 511.1) o a las que no se ajusten a los requisitos establecidos en el artículo anterior o violen la prohibición contenida en el mismo.*

III) En cuanto a la legitimación.

1) En relación con la impugnación de los artículos 511.1 del C.G.P. y 17 del decreto-ley 14.396, consideramos que el interés invocado por la excepcionante tiene las notas requeridas por el artículo 258 inciso 1 de la Constitución para obtener un

pronunciamiento de la Corte sobre la regularidad constitucional de las disposiciones en cuestión.

En lo que refiere a la impugnación del artículo 17 del decreto-ley 14.396, se configura un interés "personal" y "directo", en la medida en que la disposición impugnada regula la concreta situación jurídica de quien planteó la excepción, esto es, la situación de parte actora en un proceso en trámite en el que se hizo valer una pretensión que, de aplicarse la disposición impugnada, tornaría improcedente su acción.

A igual conclusión arriba- mos en lo que a la impugnación del artículo 511.1 del C.G.P. refiere, habida cuenta de que en esa disposición se regula la oportunidad temporal en la que puede deducirse la excepción de inconstitucionalidad, y tal aspecto, si bien en el caso no ha sido objetado ni parece objetable, es pasible de ser relevado por esta Corte hasta la sentencia definitiva. En efecto, a los efectos de la determinación de la legitimación, consideramos que lo relevante es que la disposición enjuiciada es pasible de ser aplicada al proceso en el que se planteó.

2) En relación con la impugnación del artículo 513.1 del C.G.P., coincidimos con el Sr. Fiscal de Corte en que la excepcionante

carece de legitimación, por cuanto se encuentra fuera de su ámbito subjetivo de aplicación. En efecto, lo dispuesto en esta norma refiere al contralor de admisibilidad que de todo planteo de inconstitucionalidad debe realizar el órgano jurisdiccional previo a su elevación para ante esta Corte. Habida cuenta de que tal contralor se realizó, y que la causa fue elevada a la Corporación, es claro que se impugna una disposición legal que no regula actualmente el caso planteado, lo que determina la ausencia de un interés directo.

IV) En cuanto a la violación de los artículos 257 y 258 de la Constitución.

1) En cuanto a la constitucionalidad del artículo 511.1 del C.G.P.

La excepcionante postuló la incompatibilidad entre el artículo 511.1 del C.G.P. y los artículos 257 y 258 de la Carta.

Sostuvo que esa disposición contrariaba lo dispuesto en el artículo 258 de la Constitución, por cuanto la Carta no limita temporalmente la posibilidad de plantear la inconstitucionalidad por vía de excepción, como sí lo hace la disposición impugnada. Nada dijo respecto a por qué se infringiría el artículo 257 de la Constitución.

En cuanto al mérito del planteo, consideramos que la limitación temporal

prevista en la norma impugnada no contraría lo dispuesto en el artículo 258 de la Carta, toda vez que tal disposición debe leerse en conjunto con lo establecido en el artículo 261 de la Carta, el cual establece que, respecto del proceso de inconstitucionalidad, "la ley reglamentará los procedimientos pertinentes". A su vez, tal como lo señaló la Corte en la sentencia N° 27/2003, (...) *el alcance temporal atribuido a la facultad impugnativa por vía de excepción o defensa que consagra el art. 511.1 no supone un acotamiento de [la oportunidad para el planteo de una inconstitucionalidad por vía de excepción], dado que se habilita su ejercicio durante todo el procedimiento, dejándose únicamente de lado la etapa accesoria (posterior a la conclusión de la causa) donde la pretensión de inconstitucionalidad carece de objeto por ser definitivos los actos procesales cumplidos en aplicación de las normas impugnadas. La disposición legislativa atacada es, pues, conforme al mandato constitucional y supone un ejercicio legítimo del poder de reglamentación del proceso de inconstitucionalidad atribuido al legislador por el art. 261 de la Carta.*

2) En cuanto a la constitucionalidad del artículo 513.1 del C.G.P.

La ausencia de legitimación relevada en el considerando III, numeral 2, de

esta decisión torna improcedente ingresar al análisis de fondo.

V) En cuanto a la violación de los artículos 273.3 y 297 numeral 1 de la Constitución.

1) La inconstitucionalidad denunciada.

La excepcionante sostuvo que lo dispuesto en el artículo 17 del decreto-ley 14.396, en cuanto exonera del pago de tributos departamentales a la AFE, viola lo dispuesto en los artículos 273 numeral 3 y 297 numeral 1 de la Constitución. Ello porque, de acuerdo con las disposiciones constitucionales referidas, no pueden disponerse exoneraciones respecto de tributos departamentales por vía de una ley nacional.

Las normas que se reputan violadas establecen:

Artículo 273: *La Junta Departamental ejercerá las funciones legislativas y de contralor en el Gobierno Departamental.*

*Su jurisdicción se extenderá a todo el territorio del departamento.*

*Además de las que la ley determine, serán atribuciones de las Juntas Departamentales:*

3) *Crear o fijar, a proposición del Intendente, impuestos, tasas, contribuciones, tarifas y precios de los servicios que presten, mediante el voto de la mayoría absoluta del total de sus componentes.*

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

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 podrá superar el monto de los impuestos con destino departamental.*

2) El mérito del planteo.

*Estimamos que la norma impugnada es inconstitucional en cuanto exonera a la AFE del pago de la contribución inmobiliaria urbana.*

*En efecto, por las razones que señalaremos a continuación, consideramos que el*

legislador nacional no está constitucionalmente habilitado para disponer la exoneración de la contribución inmobiliaria urbana, por tratarse de un tributo cuya regulación compete en forma exclusiva y excluyente a los Gobiernos Departamentales.

Tal conclusión se impone en función de los textos constitucionales transcritos, de los estudios especializados sobre el tema y de la propia jurisprudencia de esta Corte ante planteos análogos.

Por el contrario, nos inclinamos por considerar que la inconstitucionalidad no se verifica respecto de la exoneración a la AFE del pago de la contribución inmobiliaria rural.

2.1.) Constitucionalidad de la ley nacional que exonera a la AFE del pago de la contribución inmobiliaria urbana.

La Constitución establece con claridad meridiana que "serán fuentes de recursos de los Gobiernos Departamentales, decretados y administrados por éstos", "los impuestos sobre la propiedad inmueble urbana y suburbana situada dentro de su jurisdicción" (artículo 297, numeral 1).

Tal como relevó un profundo estudio sobre el tema, la potestad tributaria departamental consagrada constitucionalmente supone que

respecto de los tributos que son creados por los Gobiernos Departamentales, (...) *las exoneraciones deben ser dispuestas por acto legislativo (...) por iniciativa del Intendente* (Gustavo Rodríguez Villalba, "La potestad tributaria de los Gobiernos Departamentales", FCU, págs. 76-77).

Es así que el Prof. Rodríguez Villalba, analizando una disposición análoga a la impugnada, a saber: el artículo 134 de la ley 12.082, por el cual se exoneraba, entre otras entidades, a las "Federaciones deportivas" del pago de tributos nacionales y departamentales, sostuvo: *El legislador puede dictar en favor de las Federaciones una exención de tributos nacionales (...). Lo que no puede es extenderla a los impuestos departamentales (...)*, (ob. cit., págs. 149-150).

Asimismo, destacó que la Suprema Corte de Justicia declaró inconstitucional el referido artículo con el siguiente argumento: *La inconstitucionalidad se produce en el caso (...) porque la exención tributaria ha sido decretada por [un] órgano constitucionalmente incompetente* (sentencia N° 323/1965), (ob. cit., pág. 150).

Similares casos fueron fallados por la Corte con posterioridad, declarándose inconstitucionales leyes nacionales que dispusieron

exoneraciones respecto de tributos "decretados y administrados" por los Gobiernos Departamentales, invadiendo la potestad tributaria departamental. En este sentido, cabe citar las sentencias N<sup>os</sup> 301/1985, 217/1986, 34/1991, 78/2002 y 264/2009.

Estimamos ilustrativo transcribir algunos de los conceptos esgrimidos por la Corte en los fallos referidos:

Con respecto a los Gobiernos Departamentales y a su potestad de crear tributos, se expresó: *Es natural que sobre lo que es materia privativa de dichos órganos, si la iniciativa para la creación corresponde exclusivamente a los mismos, también debe serle privativa la potestad de disminuirlos o exonerarlos, otorgando inmunidades fiscales relacionadas con los gravámenes ya establecidos (sentencias N<sup>os</sup> 217/1986 y 34/1991).*

Y en la sentencia N<sup>o</sup> 264/2009, en otro caso prácticamente idéntico al aquí planteado, la Corte declaró la inconstitucionalidad de una ley nacional que establecía una exoneración de tributos departamentales, (...) *en tanto entiende que el mismo vulnera la potestad tributaria que tienen los Gobiernos Departamentales de fijar o establecer exoneraciones de tributos municipales (...).* En relación a la autonomía financiera que tienen los Gobiernos

Departamentales, ha sostenido la Suprema Corte de Justicia que: "(...) los órganos legislativos nacionales carecen de competencia para disponer exoneraciones de tributos municipales (...). En tal sentido, la Corporación en Sentencia N° 73/968 arribó a similar solución sosteniendo que: "(...) la Ley nacional -señala [Justino Jiménez de] Aréchaga con carácter general para toda la materia municipal- en cuanto al objeto que por ella puede ser regulado, está limitada por la Constitución. La regulación de la materia municipal ha sido sustraída de la competencia del legislador ordinario para ser confiada a los Cuerpos municipales, una vez que la determinación de la materia municipal ha sido hecha por la Ley nacional" (Jiménez de Aréchaga: La Constitución Nacional, Tomo IX, 1º, pág. 122), quien agrega, refiriéndose al caso concreto que nos ocupa: "(...) el régimen financiero de los Municipios no puede ser afectado por decisiones que adopte el gobierno nacional, fuera de los casos expresamente previstos por la Constitución, desde que el principio en la materia es la autonomía financiera del Municipio" (Tomo IX, 2º, pág. 84)". Y, concretando el concepto desarrollado, concluyó que la potestad de establecer o eximir tributos es privativa del órgano estatal que goza de soberanía para establecer el consiguiente orden fiscal, por lo que el legislador nacional, sea en forma directa, sea por la

*vía de interpretación, aclaración o reconocimiento de un texto constitucional, carece de tales facultades. Por lo tanto, en la medida que la norma impugnada consagra una exoneración tributaria sobre recursos que son fuente exclusiva de los Gobiernos Departamentales, la misma no solamente vulnera la autonomía financiera departamental sino que representa una limitación, contraria a las disposiciones constitucionales y en especial del art. 297 de la Constitución que establece en forma taxativa cuales son las fuentes de los Gobiernos Departamentales.*

2.2.) Constitucionalidad de la ley nacional que exonera a la AFE del pago de la contribución inmobiliaria rural.

En este caso, entendemos que el legislador nacional está habilitado para dictar una ley que exonere a la AFE del pago de la contribución inmobiliaria rural, atento al particular régimen de esta especie tributaria.

En tal sentido, a diferencia de lo que acontece con la contribución inmobiliaria urbana y suburbana, la potestad tributaria respecto de la contribución inmobiliaria rural es del legislador nacional. Si bien es una fuente de recursos de los Gobiernos Departamentales, el constituyente optó por asignar la competencia para su creación al Poder Legislativo, tal como surge del artículo 297 numeral 1

de la Carta.

Y ello supone que el legislador nacional es competente para establecer exoneraciones. Así se han pronunciado calificadas opiniones: *La centralización de la política fiscal sobre la tierra se aplica también a otros elementos de la relación tributaria, como es el caso de las exoneraciones, posición compartida por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y por la Suprema Corte de Justicia* [se refieren a las sentencias N<sup>os</sup> 1231/1993 y 351/2003 del TCA y de la Corte, respectivamente], (Ramón Valdés Costa, "Manual de Derecho Financiero - El sistema tributario uruguayo", Vol. I, Actualizado y ampliado por Juan Carlos Peirano Facio y Nelly Valdés de Blengio, FCU, 2005, pág. 69).

Precisamente, en la sentencia N<sup>o</sup> 351/2003, la Corte expresó: (...) *consideramos que resulta absolutamente claro que la recaudación y la totalidad del producido de la contribución inmobiliaria rural -que es lo único que permanece en la órbita departamental- no comprende la potestad tributaria que implica crear, modificar o exonerar dicho impuesto, que en la especie, se le confiere al Gobierno Nacional (Nota de jurisprudencia al caso 14.180: "La contribución inmobiliaria rural respecto de la Administración de Usinas y Trasmisiones*

*Eléctricas a la luz de la normativa vigente", en LJU, t. 123, Jurisprudencia, págs. 285/287).*

*En sentido concordante han opinado los Dres. Sanguinetti y Pacheco Seré ("La nueva Constitución", pág. 259), Juan Carlos Peirano Facio ("La contribución inmobiliaria rural", en Rev. Jurídica del CED, N° 10, pág. 20) y Martins ("El gobierno y la administración de los departamentos", 1999, págs. 38/39).*

VI) Consideraciones adicionales.

La Corte estima pertinente agregar las siguientes consideraciones:

1) En el presente caso se discute la constitucionalidad de una ley nacional que dispuso una exoneración tributaria, concepto jurídico distinto del de inmunidad tributaria.

2) Como lo ha señalado autorizada doctrina (incluso quienes se pronuncian a favor de la inmunidad tributaria de las entidades estatales), se descarta que tal inmunidad alcance a las "actividades industriales y comerciales", como las que son propias del giro de la AFE (cf. Andrés Blanco, *Estudios críticos sobre finanzas y Derecho Tributario*, FCU, 2013, pág. 123). En consecuencia, la AFE en ningún supuesto gozaría de "inmunidad tributaria".

3) La potestad del legislador de dictar leyes interpretativas de la Constitución es indiscutible. Igualmente indiscutible es que tal potestad presupone que el resultado de la interpretación tenga sustento constitucional, o que, por lo menos, no sea contrario a la Carta.

4) No hay ninguna disposición constitucional que avale la existencia de "inmunidad tributaria" en función de la naturaleza de los bienes que se pretende gravar. Por el contrario, hay normas constitucionales expresas que preceptúan que ciertas fuentes tributarias son exclusivas de los Gobiernos Departamentales, que pueden ser gravadas sin condicionamiento alguno.

VII) Condenaciones procesales.

No hay mérito para imponer especiales condenaciones en gastos causídicos (artículo 523 del C.G.P.).

Por lo expuesto, la Suprema Corte de Justicia,

**FALLA:**

**Declárase la inconstitucionalidad del artículo 17 del decreto-ley 14.396 en cuanto exonera a la AFE del pago de la contribución inmobiliaria urbana.**

**Desestímase la excepción de**

**inconstitucionalidad planteada en lo demás.**

**Sin especial condenación  
procesal.**

**Y devuélvase.**

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

**DR. FELIPE HOUNIE  
MINISTRO DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA**

**DRA. ELENA MARTÍNEZ  
MINISTRA DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA**

**DR. EDUARDO TURELL  
MINISTRO DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA**

**DR. JOSÉ BALCALDI  
MINISTRO**

**DR. GUSTAVO NICASTRO SEOANE  
SECRETARIO LETRADO DE LA SUPREMA  
CORTE DE JUSTICIA**