

Montevideo, dieciocho de junio de dos mil veinte

**VISTOS:**

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: “L. M. C/ GOBIERNO DEPARTAMENTAL DE MONTEVIDEO – ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD ART. 8 DEL DECRETO DEL GOBIERNO DEPARTAMENTAL DE MONTEVIDEO Nº 36.127 Y ART. 2 DEL DECRETO DEL GOBIERNO DEPARTAMENTAL DE MONTEVIDEO Nº 36.917”, IUE: 1-59/2019.

**RESULTANDO:**

l) Que compareció M. L. C. a promover, por vía de acción, su pretensión de declaración de inconstitucionalidad del art. 8 del Decreto de la Junta Departamental de Montevideo Nº 36.127 del 28 de octubre de 2016 y del art. 2º del Decreto de la Junta Departamental de Montevideo Nº 36.917, del 6 de diciembre de 2018.

Por las referidas disposiciones normativas departamentales, con fuerza de ley en su jurisdicción, el Gobierno Departamental de Montevideo estructuró un adicional a la Contribución Inmobiliaria, que alcanza a las viviendas deshabitadas en forma permanente durante el lapso de al menos un año.

Basta con recordar, sintéticamente, que la pretensión de declaración de inconstitucionalidad se funda en los siguientes argumentos:

(i) **La exacción creada es inconstitucional porque no puede calificarse como un adicional.** La actora, en lo inicial, recordó las características que tiene la potestad tributaria de los Gobiernos Departamentales sobre la propiedad inmobiliaria urbana y suburbana.

Luego de mencionar los conceptos doctrinarios de adicional, indicó que el cuestionado no es un impuesto adicional al impuesto de Contribución Inmobiliaria; por lo tanto, el legislador departamental carece de potestad para crearlo con ese carácter.

Argumentó que el hecho generador del impuesto de Contribución Inmobiliaria es, simplemente, la propiedad o posesión de bienes inmuebles, situados en la zona urbana o suburbana de Montevideo. El adicional en cuestión tiene como hecho generador que esa misma finca, gravada por la Contribución Inmobiliaria, esté deshabitada. Para determinar cuándo estamos en presencia de ese hecho generador, se introduce una ficción jurídica en función del consumo de energía eléctrica y/o agua de la finca en el último año, en comparación con el promedio del quinquenio inmediato anterior.

No estamos ante un verdadero adicional, porque no se grava la propiedad o posesión de bienes inmuebles urbanos o suburbanos, sino que se establece el gravamen a partir de una particularidad sustancial, que ninguna relación tiene con el impuesto madre. Se pone el acento en que la finca esté deshabitada. El gravamen incumple con los requisitos de accesoriedad reclamados por la Constitución, dado que posee un presupuesto de hecho propio, particular al del impuesto matriz al que pretende acceder, que altere su individualidad. En definitiva, no puede ser considerado un adicional a la Contribución Inmobiliaria y, por ende, es inconstitucional.

Hizo caudal del dictamen del Tribunal de Cuentas de la República, del 18 de octubre de 2016, por el cual se observó una de las normas impugnadas (el art. 8 del Decreto Departamental N° 16.127), por entender que no creaba un verdadero adicional, por más que su cuantía se remita a la Contribución Inmobiliaria.

(ii) **Ilegítima finalidad extrafiscal.** Es un adicional que persigue una finalidad extrafiscal cuando la Constitución no permite que los tributos departamentales tengan esa finalidad (con la excepción de los impuestos a los baldíos y a la edificación inapropiada expresamente previstos en la Carta).

Resulta inequívoco que el propósito perseguido por la norma es castigar el hecho de que el titular de un inmueble lo mantenga deshabitado o vacío. Se emplea la herramienta fiscal como un instrumento de política social, para solucionar el tema de la vivienda, cosa que no le está permitido hacer a los Gobiernos Departamentales. La potestad tributaria sobre la propiedad inmueble que el constituyente diseñó, tiene una finalidad exclusivamente fiscal (como ocurre con la Contribución Inmobiliaria).

Sobre este punto, también recordó el posicionamiento asumido por el Tribunal de Cuentas de la República al observar la disposición que creó el adicional impugnado.

(iii) **Lesión al derecho de propiedad.** La exacción también vulnera el derecho de propiedad, al pretender inmiscuirse en lo que debe hacer el propietario o poseedor con el inmueble, sin dar la oportunidad de conocer la situación del bien.

El adicional concurre y se confunde con la Ley N° 19.676, denominada “Declaración de Interés General el Cumplimiento de los Deberes Relativos a la Propiedad Inmueble Urbana de los Inmuebles Vacíos y Degradados”. En este caso, sin embargo, no está en juego el deterioro de la finca, porque basta con que el inmueble esté vacío o deshabitado para que deba abonarse el adicional. Se pretende, al parecer, que quien tiene una propiedad o posesión sobre un inmueble en condiciones normales (no abandonado, deteriorado, ruinoso etc.), lo deba alquilar o vender para que no haya fincas deshabitadas. De este modo, la disposición departamental contraría el derecho de propiedad consagrado en los arts. 7 y 32 de la Constitución.

Además, el hecho de que una finca esté deshabitada en el sentido literal de que nadie viva allí, no significa que el propietario, en su legítimo derecho de disponer de la cosa, no le esté dando una utilidad. Utilidad que puede ser ajena a la especulación financiera en el mercado inmobiliario o cualquier otra reprobable.

(iv) **Ilegítima presunción absoluta.** La disposición que estructura el adicional crea una presunción absoluta sobre cuándo se está ante una finca deshabitada, sin dar oportunidad de prueba en contrario. Se establece una presunción absoluta del carácter deshabitado de la finca, en base al consumo de agua y luz, sin otorgar al sujeto pasivo del impuesto la oportunidad de probar en contrario. Puede darse el caso de un bien que esté en una sucesión indivisa durante más de un año o que la finca sea utilizada para guardar cosas por una razón de espacio o viaje del titular por más de un año.

La solución de establecer una presunción absoluta violenta el derecho al ejercicio efectivo e integral de defensa, consagrado en la Constitución de la República (arts. 72 y 332).

II) Por Decreto N° 1039, del 30 de mayo de 2019, se confirió traslado a la Intendencia Departamental de Montevideo y al Sr. Fiscal de Corte (fs. 31).

La Intendencia Departamental de Montevideo contestó el accionamiento en los términos que surgen del escrito que corre a fs. 57/68 vuelto, en el que abogó por el rechazo de la pretensión de la accionante. A su turno, el Fiscal de Corte no se expidió.

III) A renglón seguido se confirió un nuevo traslado a las partes por el término común de diez días, a los efectos previstos en el art. 517.2 *in fine* del CGP (fs. 70), que fue evacuado por el Sr. Fiscal de Corte (fs. 76/78); la Intendencia Departamental de Montevideo (fs. 80/82) y la actora (fs. 84/89 vuelto).

IV) Por Decreto N° 1721, del 26 de agosto de 2019, se ordenó el pase a estudio de estos autos y se citó a las partes para sentencia (fs. 92), la que fue debidamente acordada en legal y oportuna forma.

**CONSIDERANDO:**

I) La Suprema Corte de Justicia, por mayoría integrada por los Sres. Ministros Dres. Eduardo Turell, Elena Martínez y la redactora, desestimaré la pretensión.

II) **El planteo de inconstitucionalidad en examen.**

La actora, en su calidad de propietaria del Padrón N° 33.031 de Montevideo sito en la calle Daniel Muñoz N° 2265, pretende que se declare inconstitucional -y por ende inaplicable a su esfera jurídica- lo dispuesto en dos artículos de Decretos de la Junta Departamental de Montevideo con fuerza de ley en su jurisdicción; a saber: (i) el art. 8 del Decreto N° 36.127 del 28 de octubre de 2016 y (ii) el art. 2 del Decreto N° 36.917 del 6 de diciembre de 2016.

Por dichos preceptos con valor y fuerza de ley en el ámbito departamental, se estructuró el adicional del 100 % (cien por ciento) al impuesto de Contribución Inmobiliaria urbana y suburbana, que alcanza a las fincas deshabitadas en forma permanente por el lapso de al menos un año. En efecto, el art. 8 del Decreto de la Junta Departamental de Montevideo N° 36.127, del 28 de octubre de 2016, establece:

*“Créase un adicional del 100% (cien por ciento) al Impuesto de Contribución Inmobiliaria que gravará a las fincas de la zona urbana y suburbana del Departamento, que se hallen deshabitadas en forma permanente durante el lapso de al menos un año.*

*Se entenderán por fincas deshabitadas, aquellas en que por el lapso de un año civil sus consumos de energía eléctrica y/o agua sean inferiores en un 90% (noventa por ciento) al promedio histórico del consumo para dicha finca.*

*El promedio histórico se tomará considerando el consumo de los 5 (cinco) años civiles anteriores de consumo para la misma finca.*

*Las fincas que tributen el Impuesto a la Edificación Inapropiada o Impuesto a los Baldíos, no serán gravadas con este adicional.*

*El pago del presente Adicional será exigible a partir del 1º de enero de 2018.*

*Facultar a la Intendencia a reglamentar el presente artículo”.*

Por su parte, el art. 2 del Decreto de la Junta Departamental de Montevideo N° 36.917 establece:

*“Interpretar que la hipótesis prevista en el artículo del 8 del decreto departamental N° 36.127, que considera deshabitada una finca cuando el consumo de energía eléctrica y/o agua potable no supere el mínimo debe considerarse los consumos en forma conjunta cuando cuente con medidores individuales para los mismos. En caso de contar con medidor individual para un solo de los servicios será suficiente con que el consumo de este sea inferior al promedio establecido”.*

La legitimación activa de la reclamante resulta indiscutible, dado que acreditó ser sujeto pasivo del gravamen impugnado (ver recaudos de fs. 3 a 6).

Surge de la documentación adjunta que se ha determinado en cabeza de la actora una obligación tributaria por concepto del referido adicional, mediante la Resolución de la Dirección del Servicio de Ingresos Inmobiliarios del 22 de marzo de 2019, recaída en el expediente N° 2018-2230-98-002426. La obligación corresponde al tributo generado por el año 2017 y que se hizo

exigible en el año 2018 (ver en especial las actuaciones administrativas de fs. 49/56).

Por lo expuesto, resulta inequívoco que la reclamante está situada en la situación jurídica de interés legítimo que le legitima a accionar (arts. 258 de la Constitución de la República y 509 del CGP).

### III) **Análisis de la cuestión sustancial.**

Los fundamentos de la demanda de inconstitucionalidad han sido expuestos en los RESULTANDOS y, en lo sucesivo, serán examinados en el mismo orden en que fueron planteados.

#### III.I) **Sobre el carácter de adicional de la exacción regulada por las disposiciones impugnadas.**

En primer lugar, corresponde partir de la base de que la titularidad de la potestad tributaria sobre la propiedad inmueble urbana y suburbana pertenece a los Gobiernos Departamentales; en este caso: al Gobierno Departamental de Montevideo (art. 297 numeral 1º de la Constitución).

El legislador departamental escogió la técnica de crear un adicional al impuesto de Contribución Inmobiliaria, lo que como se dirá, constituye una opción técnicamente legítima. De cualquier modo, la consecuencia jurídica que se derivaría si la exacción en cuestión no pudiera ser calificada como adicional, no es la que pretende la accionante.

En efecto, en la medida que sobre esa fuente impositiva (propiedad inmobiliaria urbana y suburbana), la potestad tributaria del Gobierno Departamental es de principio y no de excepción, su ejercicio no se encuentra limitado a la creación de adicionales (como si ocurre con la potestad tributaria del Gobierno Nacional sobre la misma fuente).

No es ocioso recordar que es la potestad del Gobierno Nacional sobre la referida fuente y no la del Gobierno Departamental, la que está limitada a la creación de adicionales. El Gobierno Nacional únicamente puede crear adicionales que graven la propiedad inmobiliaria urbana y suburbana, con la limitación cuantitativa de que lo recaudado no supere lo que percibe el Gobierno Departamental (art. 297 Numeral 1º *in fine* de la Constitución).

Pero esa limitación, cabe subrayar, no se encuentra prevista para el Gobierno Departamental.

Por lo expuesto, si se entendiera que lo que se ha creado no es un verdadero adicional, la conclusión que se sigue no es -como sugiere la accionante- que el Gobierno Departamental ha actuado por fuera de sus potestades constitucionales. La fuente que se grava es la propiedad inmobiliaria urbana y suburbana en determinadas condiciones (que la finca esté deshabitada por el plazo de un año) y, dicho gravamen, recae sobre una fuente que el Gobierno Departamental puede alcanzar legítimamente.

El problema con la calificación de la exacción cuestionada como adicional, guarda un paralelismo con la discusión que muchas veces se da a la hora de calificar un ingreso público dentro de algunas de las especies tributarias (impuesto, tasa o contribución especial).

Muchas veces, la calificación de un ingreso público dentro de alguna de las especies tributarias determina su regularidad constitucional. Pero otras veces ello no ocurre; todo depende del contexto.

Como enseña Blanco, este tipo de problemas siempre dependen del contexto jurídico y hay que atender a las variables en juego en cada caso, para resolver adecuadamente el asunto. Un problema planteado en un determinado contexto (por ejemplo: si el ingreso público cuya calificación está en discusión fue creado por un Gobierno Departamental), puede tener una resolución totalmente divergente en otro contexto (por ejemplo: si ese mismo ingreso fue creado por el Parlamento Nacional) (para este punto véase Blanco, A.: "Tributos y precios públicos", FCU, Montevideo, 2006, págs. 81 y ss.).

Para ilustrarlo con un ejemplo, calificar como tasa o como impuesto a un ingreso público que se genere por la prestación de un servicio público, puede ser relevante para decidir sobre su regularidad constitucional si el mismo fue creado por un Gobierno Departamental, pero podría ser perfectamente irrelevante si ese mismo ingreso público hubiese sido creado por el Parlamento Nacional respetando las mayorías previstas en el art. 87 de la Constitución para la creación de impuestos (esto es: mayoría absoluta del total de componentes de cada cámara).

En este último caso, sea que se lo califique como una tasa o como un impuesto, el órgano que lo creó ostenta atribuciones para crear ambos tipos de ingresos públicos; por ende, en ese contexto, el problema se disuelve.

En definitiva, la cuestión depende del contexto.

En el caso en examen, escudriñar si se trata de un verdadero adicional no nos conduce a la solución del caso porque no nos resuelve la cuestión de la constitucionalidad del tributo en examen. Y ello porque el Gobierno Departamental ha alcanzado una fuente sobre la que tiene un señorío de principio.

Su potestad no se encuentra -como si lo está la del Gobierno Nacional- limitada a la creación de adicionales.

De cualquier modo, la opción del legislador en este caso no es reprochable, porque lo que se crea es técnicamente un verdadero adicional.

El tributo que se crea es accesorio al de Contribución Inmobiliaria. Por lo tanto, si existiera una exoneración que beneficiara a la finca deshabitada, la obligación de pagar el adicional no nacería y, en términos generales -salvo disposición expresa en contrario- le serán aplicables las mismas reglas que al tributo matriz.

La nota definitoria de los adicionales, como enseña Giampietro Borrás, reside en la accesoriedad a un tributo preexistente. Según la gráfica expresión de este autor, los adicionales son: “...*lunas, no soles como acontece con los impuestos matriz.*” (Cfme. Giampietro Borrás, G.: “La contribución inmobiliaria en el Uruguay”, FCU, Montevideo, 1970, pág. 159).

Son figuras tributarias singularizables, dentro del de la accesoriedad a otro tributo; nada obsta a que sin desmedro de su calidad de adicionales se comprendan aspectos o elementos diversos a los del tributo matriz al que acceden. Debe, no obstante, tratarse de variables parciales del hecho

generador de referencia y, aun así, no deben alterar la estructura orgánica de aquél.

El adicional al impuesto de Contribución Inmobiliaria puede poseer un ámbito de aplicación territorial distinto al impuesto al que accede (por ejemplo estar circunscripto a los inmuebles situados en zonas turísticas).

Como expresa Giampietro Borrás: *“Puede, por ejemplo, requerirse para ser pasible del Adicional que el contribuyente no se halle radicado en el Departamento de ubicación del correspondiente inmueble, o que no habite en la finca objeto de la imposición matriz, etc., al margen de si dichos extremos también son exigidos para ser contribuyente del impuesto matriz, etc. Ninguna de dichas circunstancias sustrae al adicional de su naturaleza de tal”* (Giampietro Borrás, G.: “La contribución...”, cit., págs. 160 y 161; el subrayado pertenece a la redacción; para el concepto de adicional, en una orientación similar, véase también Valdés Costa: “Curso de Derecho Tributario”, Temis, Bogotá, 2001, págs. 104 a 107).

La opción legislativa de crear un adicional, lo que implica, es que las normas aplicables al tributo matriz (exoneraciones; régimen infraccional; plazos de prescripción; régimen de la paga; etc.) resulten aplicables al adicional por ese carácter accesorio que tiene.

En este caso, la técnica legislativa empleada por el legislador departamental no resulta jurídicamente reprochable y tampoco colide con regla constitucional alguna, en la medida que el gravamen recae sobre una fuente sobre la que el Gobierno Departamental tiene una potestad tributaria de principio.

### **III.II) Sobre la legitimidad de la persecución de una finalidad extrafiscal por parte del Gobierno Departamental mediante el tributo cuestionado.**

El punto central de la impugnación y, por cierto, el que resulta más controversial, es el que pone en tela de juicio la finalidad extrafiscal que perseguiría el gravamen en cuestión.

El planteo de la reclamante estriba en cuestionar, con apoyatura en parte de la dogmática nacional, que los Gobiernos Departamentales puedan crear tributos con finalidad extrafiscal. La accionante asevera que los Gobiernos Departamentales no pueden crear tributos con fines extrafiscales.

La mayoría de la Corporación, en línea con el temperamento adoptado por la Corte en el pasado reciente, así como con las enseñanzas de los Dres. Blanco y Rodríguez Villalba en doctrina, considera que los argumentos de la impugnante no son de recibo.

La atribución a los Gobiernos Departamentales de la facultad de gravar a los baldíos y a la edificación inapropiada (art. 297 Num. 2º), no determina que sean los únicos tributos con finalidad extrafiscal que pueden crear. Como bien dice Rodríguez Villalba, estos preceptos ejemplifican el grado de amplitud con el que puede ser manejada la fuente inmobiliaria; no son previsiones establecidas con el propósito de restringirla.

Si los Gobiernos Departamentales no pudieran establecer tributos con finalidad extrafiscal, les estaría vedado otorgar exoneraciones a los impuestos inmobiliarios para promover las construcciones en ciertas zonas o establecer mínimos no imponibles (Cfme. Rodríguez Villalba, G.: "La potestad tributaria de

los Gobiernos Departamentales”, Facultad de Derecho – Universidad de la República, FCU, Montevideo, 1997, págs. 162 y 163; ver también la pág. 195).

El argumento que estriba en la previsión del art. 297 numeral 2º de la Carta, para vedar a los Gobiernos Departamentales la posibilidad de la creación de tributos con propósitos extra fiscales, también es rechazado por el actual Catedrático de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho (Universidad de la República) Prof. Andrés Blanco, en los siguientes términos:

*“...también esa comprobación es un modo para refutar la otra afirmación, a saber que los impuestos departamentales sólo pueden perseguir fines extrafiscales en el caso del numeral 2º del artículo 297 (impuesto a los baldíos y la edificación inapropiada). La conclusión es, a mi entender, exactamente la opuesta: todos los tributos (impuestos y también tasas y contribuciones especiales) así como también los precios y otros ingresos previstos en el art. 297 de la Constitución persiguen fines extrafiscales, como sucede con cualquier ingreso público. Por lo tanto, no puede existir inconstitucionalidad por una característica que la propia Constitución prevé.*

(...)

*Finalmente la justificación de esta premisa en la supuesta admisión expresa de fines extrafiscales sólo en el numeral 2º del artículo 297 de la Constitución, lo cual implicaría una prohibición de perseguir tales fines en el resto de los tributos previstos en dicho artículo, incurre en una falacia lógica denominada argumento a contrario o contrario sensu.*

*En efecto, dicho argumento equivale a proponer que cuando una conducta A está prohibida o es obligatoria, otra conducta B, vinculada con A de alguna manera pero diferente a esta, está normativamente calificada con el valor opuesto; esto es, B estaría prohibida si A es obligatoria, o sería obligatoria si A estuviera prohibida.*

*Ahora bien, hoy está muy claro que este tipo de razonamientos carece de toda justificación, ya que la no calificación normativa de una conducta nunca puede equivaler ni a una obligación ni a una prohibición. En su lugar, el silencio acerca de si una conducta es obligatoria o prohibida o bien equivale a que dicha conducta esté permitida (si aplicamos el “principio de prohibición” que proponía Kelsen y que se mencionó más arriba), o en todo caso no tiene ningún valor normativo, que en definitiva tiene el mismo resultado que un permiso.*

*En consecuencia, incluso si se admitiera que los únicos impuestos con fines extrafiscales explícitos son los del numeral 2º del artículo 297 de la Constitución, ello no tendría en forma alguna el efecto de una prohibición de perseguir dichos fines para ninguno de los restantes impuestos previstos en dicho artículo” (consulta incorporada al expediente Ficha 1-381/2008 sustanciado ante esta Corporación y que culminó con el dictado de la Sentencia N° 392/2009).*

La propia Corte hizo suyos estos argumentos en la Sentencia N° 77/2009, en la que dijo:

*“En cuanto a que la Contribución no puede ser establecida atendiendo a fines extrafiscales, la objeción no se comparte en tanto la previsión del art. 297 numeral 2 de la Carta (de la que se pretende extraer la única excepción*

*admisible), responde a fines sociales y ninguna redistribución de riqueza depende de la progresividad de este impuesto en especial, sino, como en toda tributación de una opción de política tributaria que, como medio para obtener recursos, sus efectos nunca son neutros, y ello no es analizable por la Suprema Corte de Justicia en el marco de su competencia constitucional” (publicada en Revista Tributaria, T. XXXVII, N° 215, págs. 313 a 317).*

En definitiva, por las razones antes expuestas, la Corte en mayoría rechaza que la exacción cuestionada resulte inconstitucional. La Corporación, en mayoría, considera que no existe prohibición constitucional de que los Gobiernos Departamentales creen tributos con fines extrafiscales.

Lo hasta aquí expuesto es compartido por los tres integrantes que concurren a formar la mayoría para emitir este pronunciamiento. Sin perjuicio de lo cual, la Sra. Ministro Dra. Elena Martínez consigna como fundamento particular en su voto, que es posible sostener que la finalidad perseguida por la norma cuestionada, al gravar las fincas urbanas deshabitadas en forma permanente, durante al menos un año, es recaudatoria o meramente fiscal.

En tal sentido, a juicio de la Sra. Ministro Dra. Elena Martínez puede verse en la circunstancia de ser titular de la propiedad y posesión urbana de una finca que se encuentra en tales condiciones, un grado mayor de capacidad contributiva, desde el momento que no se la destina a su uso habitual, como lo es el de habitación, ni se le extrae fruto de especie alguna. De tal forma, el impuesto tendría “finalidad fiscal”, cualquiera sea el alcance que se le otorgue a tal expresión, y resultaría plenamente ajustado a la Constitución.

**III.III) Lesión al derecho de propiedad.**

El argumento de que los preceptos cuestionados violentan el derecho de propiedad, garantizado por los arts. 7 y 32 de la Carta, tampoco puede ser atendido. La Corte, desde larga data, ha sostenido que el tributo crea una obligación pecuniaria de carácter personal que no puede asimilarse a la expropiación. Por ende, la creación de un tributo no sería pasible de colidir con lo previsto en el art. 32 de la Carta.

En tal sentido, en la Sentencia N° **131/2001** dijo la Corte:

*“Con relación al tema del impuesto confiscatorio, expresa el Dr. Valdés Costa: ‘Cuando el impuesto alcanza elevados montos, como sucede en los impuestos fuertemente progresivos, gran parte de la doctrina considera que se ha violado el derecho de propiedad e invoca el principio de no confiscatoriedad.*

*Esa posición merece dos objeciones.*

*Primera, en tales casos, el impuesto no viola el derecho de propiedad; no hay incautación de bienes, en el sentido de desapoderamiento sin justa compensación, sino una imposición que provoca un sacrificio económico excesivo, de carácter monetario, que naturalmente tendrá ciertas repercusiones en el patrimonio del contribuyente.*

*Segunda, las normas constitucionales que regulan la cuestión, no establecen un principio, sino una prohibición dirigida al legislador, destinada a evitar una imposición excesiva, superior a las posibilidades del contribuyente de contribuir a las cargas públicas, sin afectar su derecho a una subsistencia digna. Por lo tanto, de acuerdo con la doctrina más admitida en derecho tributario*

*contemporáneo, el principio violado es el de la capacidad contributiva...'* (autor citado, *'Curso de Derecho Tributario'*, 2ª. edición, pág. 128).

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

*'ero esta garantía constitucional de la propiedad privada, nada tiene que ver con el impuesto, pues como lo señala el profesor Justino Jiménez de Aréchaga (La Constitución Nacional, t. 2, pág. 15), queda fuera de ese texto constitucional (se refiere al artículo 32), todo lo que se refiere a los impuestos confiscatorios'. 'La razón de ello, es clara. A virtud del impuesto, el Estado no adquiere derecho alguno de dominio sobre los bienes de las personas, que continúan siendo de plena propiedad de ellas. El contribuyente es, únicamente, deudor del impuesto, y esa deuda tiene por objeto una suma de dinero, constitutiva de una deuda de justicia por representar la cuota de contribución a los gastos generales del Estado. Se trata, pues, de una prestación pecuniaria, siendo precisamente por ello que se distingue de las otras obligaciones que el Estado puede imponer y que tienen por objeto o un hacer, o un sufrir, o un dar cosas distintas de dinero. No puede, pues, confundirse ni asimilarse con la expropiación o con las limitaciones al dominio que tienen su campo de acción propio sobre las cosas que son objeto de la propiedad privada. El impuesto, es, siempre, una prestación en dinero, que tiene el carácter de entrega definitiva para cubrir las necesidades financieras del Estado'.*

*Para concluir: 'La confiscación, sanción política de pérdida de bienes, ni se asimila al comiso, sanción administrativa por infracciones de variado tipo, por ejemplo aduaneras o de salubridad; ni tampoco al impuesto, que supone una mera relación crediticia del contribuyente para con el Estado, que no supone pena o sanción, ni política ni administrativa' (sentencia No. 449/87)" (publicada en Revista Tributaria T. XXIII, N° 131, págs. 75 y ss.).*

Las mismas razones militan en este caso para repeler el cuestionamiento fundado en la supuesta violación de lo previsto en los arts. 7 y 32 de la Carta.

**III.IV) Sobre la supuesta inconstitucionalidad por crear una presunción absoluta del carácter deshabitado de la finca.**

En el último punto de sus cuestionamientos, la actora postula que el precepto atacado (art. 8 del Decreto de la Junta Departamental de Montevideo N° 36.127) es inconstitucional por establecer una presunción absoluta sobre el carácter deshabitado de la finca, que no da al contribuyente la posibilidad de probar en contrario. Tal solución, a su entender, colide con el derecho de defensa consagrado en la Constitución de la República (arts. 72 y 332).

Pues bien, lo primero que cabe señalar es que efectivamente, la norma atacada creó una presunción absoluta o *iuris et de iure* sobre el carácter deshabitado de la finca. La norma establece que se considerarán deshabitadas aquellas fincas cuyo consumo anual de agua y/o energía eléctrica sea inferior al 90% del promedio del quinquenio inmediato anterior, sin dar posibilidad de prueba en contrario.

Ahora bien, con posterioridad a la entrada en vigencia de la norma impugnada, se sancionó el art. 3º del Decreto de la Junta Departamental de Montevideo N° 36.917, del 17 de diciembre de 2018. Por dicho precepto, la presunción absoluta consagrada, se convirtió en una presunción relativa o *iuris tantum*, al dar la posibilidad de prueba en contrario.

Dicho artículo establece:

*“Cuando en algunos de los meses del año considerado, las fincas registren consumo, aun cuando el promedio de estas superen el 90 % de reducción anual, se podrá desgravar atendiendo a otras pruebas fehacientes que aporten los responsables fiscales del pago del Adicional, a los efectos de acreditar que la vivienda no estuvo deshabitada en forma permanente. Excluir del gravamen aquellas firmas deshabitadas por razones de fuerza mayor o justa causa”.*

Cuando dicha norma entró en vigencia, aún no se había dictado el acto de determinación tributaria que declaró la existencia y cuantía de la obligación tributaria por el referido adicional en cabeza de la actora. Dicha norma le permitía a la interesada, en este caso, probar en contra de la presunción absoluta antes del dictado del acto de determinación por el ejercicio 2018, que se dictó el 22 de marzo de 2019 (Resolución de la Dirección de Ingresos Inmobiliarios de dicha fecha).

En definitiva, si bien originalmente se dictó una norma que consagraba una presunción absoluta, la disposición posteriormente se modificó y no consta que la lesión denunciada se haya materializado. Por ende, no se perfila por este aspecto de la norma la lesión a la esfera jurídica de la recurrente que le legitime a accionar (arts. 258 de la Constitución y 509 Num. 1º del CGP).

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

**FALLA:**

**DESESTÍMASE LA DEMANDA, SIN ESPECIAL CONDENACIÓN PROCESAL.**

**FÍJENSE LOS HONORARIOS FICTOS, A LOS SOLOS EFECTOS FISCALES, EN LA SUMA DE 40 BPC (ART. 71 LITERAL B DE LA LEY Nº 17.738).**

**NOTIFÍQUESE Y, OPORTUNAMENTE, DEVUÉLVASE.**

**SR. MINISTRO DR. LUIS TOSI BOERI DISCORDE:** Por cuanto a mi juicio corresponde acoger el accionamiento deducido y, en su mérito, declarar la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de las disposiciones cuya regularidad constitucional fue impugnada. Me remito a los argumentos expresados por el Dr. Sosa Aguirre en su discordia, los cuales comparto.

**SR. MINISTRO DR. TABARÉ SOSA AGUIRRE DISCORDE:** Por las razones que subsiguen entiende que corresponde hacer lugar a la acción de inconstitucionalidad entablada, con las costas y costos por su orden.

I.- Tal como quedó relevado por la mayoría de la Corte, el centro de la cuestión consiste en determinar si el Gobierno Departamental está facultado por la Constitución para gravar la propiedad inmueble con una finalidad extrafiscal distinta de la prevista en el numeral 2º del art. 297 (*“Serán fuente de*

*recursos de los Gobiernos Departamentales, decretados y administrados por estos: (...) 2º) El impuesto a los baldíos y a la edificación inapropiada en las zonas urbanas y suburbanas de las ciudades, villas, pueblos y centros poblados”).*

Explica la autora Sol Agostino (“Potestades en materia de ingresos y gastos públicos a distintos niveles de gobierno”, en XXX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, noviembre 2018, tomo II, pág. 538): *“Quienes sostienen que los Gobiernos Departamentales carecen de facultades para incluir propósitos extrafiscales en sus impuestos, entienden que la única excepción es la fijada para este caso (impuesto a los baldíos y edificación inapropiada) y que su inclusión expresa en la Constitución demuestra justamente su excepcionalidad...”*.

Tal sería la opinión del Prof. Valdés Costa (El sistema tributario uruguayo. En: Valdés Costa, Ramón; Peirano Facio, Juan Carlos. Manual de derecho financiera, Montevideo, FCU, 2005, Vol. 1, págs. 68 y ss.) y del Dr. Shaw (Revista Tributaria XX, número 113, págs. 116-120).

*“Por el contrario –continúa Agostino–, quienes sostienen la postura opuesta entienden que esta inclusión expresa solo ratifica la posibilidad que el constituyente reconoce a los Gobiernos Departamentales de incluir elementos de extrafiscalidad en la tributación departamental”.*

El Dr. José Luis Shaw abordó específicamente el tema en la Mesa Redonda sobre Contribución Inmobiliaria y Tasa General Municipal de Montevideo, realizada el 4 de marzo de 1993 y publicada en la Revista Tributaria tomo XX, número 113, marzo–abril 1993.

En conceptos enteramente trasladables decía: *“El artículo 297 de la Constitución de 1967, que proviene de la de 1952, da potestad tributaria a los Gobiernos Departamentales para crear impuestos ‘a la propiedad inmueble’ en su numeral 1º. A su vez, en el numeral 2º también da a los Gobiernos Departamentales potestad tributaria para crear impuestos a los ‘terrenos baldíos y a la edificación inapropiada’. Estos impuestos del numeral 2º [...] también son impuestos a ‘la propiedad inmueble’ pero se mencionan especialmente en un numeral separado [...] cabe, entonces, plantearse la pregunta de por qué [...] a mi juicio, es que tienen particularidades que habilitan a que esos inmuebles sean gravados en forma diferencial, no en función de su valor exclusivamente, que es lo propio de la Contribución Inmobiliaria (un 1º art. 297), sino también en función de esas particularidades. [...] parecería que se ha querido castigar el hecho de tener los terrenos baldíos para fomentar la construcción y/o desestimular la especulación inmobiliaria con tierras sin edificar [...] [y] castigar la irregularidad cometida por quien realizó esa edificación inapropiada [...] Son, evidentemente, estas particularidades las que determinan que se contemple la potestad tributaria respecto de estos inmuebles en el numeral 2º del artículo 297, por separado de la potestad tributaria general sobre la propiedad inmueble del numeral 1º. Son motivos de carácter extra fiscal, es decir, no fiscalistas o recaudatorios, en otros términos, motivos de política fiscal que se traducen en utilizar a la tributación como herramienta de regulación económica o social. Su inclusión a texto expreso en un numeral separado [...] lleva a concluir, en primer término, que la circunstancia de estar baldío o de poseer edificación inapropiada es la única circunstancia que habilita de acuerdo a la Constitución, a gravar a los bienes inmuebles con fines extrafiscales [...] En segundo término, como consecuencia de ello, la contribución inmobiliaria [...] no puede ser establecida atendiendo a fines extrafiscales de regulación económica o social. Cuando el constituyente quiso que la potestad tributaria departamental pudiera incluir esos fines extrafiscales, lo estableció a texto expreso en el numeral 2º del artículo 297 de la Constitución. En este sentido, existe un antecedente de hace pocos años. La Junta Departamental de Montevideo proyectó un impuesto a las fincas deshabitadas con la finalidad extrafiscal de fomentar su ingreso al mercado de*

*alquileres. El Tribunal de Cuentas observó, por estas razones que hemos expresado, esa iniciativa y la Junta Departamental culminó aceptando la observación y desistiendo de la creación de ese impuesto” (Shaw, J. Mesa redonda en Revista Tributaria tomo XX, número 113, marzo–abril 1993, págs. 116, 117).*

En su informe (fs. 7 a 9), también el Tribunal de Cuentas adoptó esta posición restrictiva y concluyó que el tributo es inconstitucional: “...*el tributo que se crea tiene como hecho generador una fuente de recursos no enunciada en el Artículo 297 de la Constitución de la República, que en su numeral primero alude a ‘impuestos sobre la propiedad inmueble’ (caso de la Contribución Inmobiliaria) mientras que en el tributo que se crea se atiende a un hecho diferente ‘inmuebles deshabitados’, lo que constituye un tributo específico independiente y no un adicional, por más que su cuantía se remita a la Contribución Inmobiliaria (...) cuando el constituyente entendió necesario incluir como fuentes de recursos departamentales determinadas condiciones de utilización de los inmuebles lo hizo expresamente (Numeral 2: baldíos, edificación inapropiada)...”.*

Todo lo hasta aquí expuesto es, a juicio del suscripto, por demás suficiente para recepcionar la acción entablada conforme se adelantara.

II.- Dado que se acoge la acción de inconstitucionalidad por los fundamentos antes expresados y que con ello se satisface el interés de la accionante, se torna totalmente innecesario analizar el agravio relativo a las condiciones que debe cumplir un impuesto para considerarse “adicional”.