

DECRETERO DE SENTENCIAS

//tevideo, 7 de abril de 2015.

No. 271

VISTOS:

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: “ACEVEDO, ALEJANDRO Y OTROS con ESTADO. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. Acción de nulidad” (Ficha No. 771/12).

RESULTANDO:

I) Que a fs. 61 compareció la parte actora demandando la nulidad del Decreto 053/2012 del 27 de febrero de 2012, por el que se sustituye el artículo 3 del Decreto No. 148/007 de 26 de abril de 2007. Eliminó en el inciso 3° de dicho artículo 3°, la referencia al apartado II) del inciso anterior que se halla referido a las retribuciones personales desarrolladas dentro de la relación de dependencia.

Afirmó que como consecuencia de esta eliminación, se modificó la base de cálculo de las rentas de fuente uruguaya del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, que pasó del 5% al 100% de sus retribuciones, derivadas de sus respectivas relaciones de dependencia, mantenidas con empresas de navegación.

Indicó que los servicios personales son desarrollados dentro y fuera del territorio nacional, en el marco de una relación de dependencia. Las empresas navieras empleadoras, retienen el IRPF sobre el 100% de las remuneraciones que abonan a sus representados.

Sostuvo que el decreto impugnado carece de motivación suficiente y explícita. Reclama que el administrado deba suponer que la

norma sustitutiva es el artículo 2° del Decreto 510/2011 pues es la norma reglamentaria que se halla referida en el Visto del decreto encausado.

Que la norma reglamentaria tiene por objeto regular las situaciones descritas en “los apartados II y III) del inciso anterior”, fuera del territorio nacional en relación de dependencia” y “las rentas obtenidas por servicios de carácter técnico, prestados desde el exterior, fuera de la relación de dependencia”.

Ambas rentas fueron referidas por el legislador en diferentes apartados, reconociendo las diferencias que exhiben y expresamente en el inciso final del art. 792 de la Ley 18.719 cuando se vinculen total o parcialmente a rentas no gravadas por IRAE.

Expresó que el legislador en el inciso 2° del art. 792 de la Ley 18.719, facultó al Poder Ejecutivo a “establecer el porcentaje de renta que se considere de fuente uruguaya, cuando las rentas referidas en los apartados II y III se vinculen total o parcialmente a rentas no gravadas por el IRAE”.

El legislador, por tanto estableció un claro límite de naturaleza material para el ejercicio de la facultad conferida por el legislador, ámbito delegado que el PE no debe exorbitar al dictar el decreto encausado.

Manifestó que dicho ámbito delegado, cedido a la reglamentación, debe interpretarse en forma estricta, esto es, limitado a la fijación de un porcentaje de renta, que en la norma sustituida (Decreto 510/2011) se estableció en el 5% del ingreso total del contribuyente. Por lo tanto, no se delegó en la reglamentación, que el PE eligiera si abarcaba a ambos tipos de rentas o a uno sólo de ellas. Dicha opción no existe para el

Poder Ejecutivo, quedando el ámbito delegado circunscripto a la voluntad legislativa expresa, exclusivamente a la fijación del porcentaje de renta, como base de cálculo para el IRPF.

Historió la sanción del art. 792 de la Ley 18.719 y señaló que el decreto no cumple con su finalidad, que fue la de adecuar y equiparar el tratamiento tributario legalmente establecido en el Uruguay para los no residentes, con el otorgado a quienes como los comparecientes, son residentes uruguayos que prestan servicios personales en la relación de dependencia a contribuyentes del IRAE, con independencia del lugar donde desarrollen sus tareas.

Concluyó que la norma reglamentaria colisiona con el principio de irretroactividad tributaria que se corresponde con las garantías constitucionales establecidas en el art. 72 de la Constitución, con los principios de legalidad y de libertad y con el principio de buena administración.

Su aplicación retroactiva está contenida en el único considerando del decreto, que invoca que es “necesario sustituir desde su vigencia la referida disposición”, contraviniendo el art. 7, inciso 2º, del Código Tributario, que dispone expresamente que los decretos del Poder Ejecutivo se aplicarán desde la fecha de su publicación en el Diario Oficial.

Agregó que la sustitución de la base imponible contenida en el Decreto impugnado, configura una situación jurídica contradictoria con la conducta anterior del Poder Ejecutivo, contraviniendo la Teoría del Acto Propio.

En definitiva, solicitó la anulación del Decreto impugnado con efectos generales y absolutos (art. 311 de la Constitución).

II) Que, conferido el correspondiente traslado, compareció a fs. 97 Carlos Mario Rosas Manrique en representación del Ministerio de Economía y Finanzas, contestando la demanda.

Indicó que el art. 3° del Título 7 del TO 1996 establece el “aspecto espacial” con respecto al hecho generador del IRPF que inicialmente gravaba las rentas de fuente uruguaya, habiéndose verificado en el transcurso de su vigencia algunas excepciones al principio de la fuente, tal como surge del Informe de la Asesoría Tributaria del 3.10.2012.

Por tal razón, el art. 792 de la Ley 18.719, amplió la nómina de casos que se iban a considerar de fuente uruguaya.

El Decreto impugnado modifica la reglamentación inicial, quedando totalmente gravadas por el IRPF las retribuciones percibidas por los sujetos incluidos en el apartado II de la Ley.

El acto en causa es legítimo ya que, conforme surge del art. 792 de la Ley 18.719, el legislador nacional expresamente facultó al Poder Ejecutivo a: “... establecer el porcentaje de renta que se considera de fuente uruguaya, cuando las rentas referidas en los apartados II y III se vinculen total o parcialmente a rentas no gravadas por el IRAE”. Conforme a ello, no puede haber duda alguna respecto de la intencionalidad del legislador en otorgar discrecionalidad a la Administración en este punto.

Concluyó que las retribuciones percibidas por los actores se encuentran totalmente gravadas por el IRPF, como también lo están las retribuciones del resto de los trabajadores dependientes de este país y ello tiene fuente legal, por lo que pretender la nulidad del acto,

significa constituir un régimen claramente privilegiado a favor de los comparecientes, sin justificación fáctica ni jurídica.

En definitiva, solicitó la confirmación del acto impugnado.

III) Que abierto el juicio a prueba, se produjo la que luce certificada a fs. 116.

IV) Que alegaron de bien probado las partes por su orden (fs. 126-132 y 134-139)

V) Conferida vista al Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, se pronunció por la anulación del acto administrativo impugnado.

VI) Se dispuso el pase a estudio y se citó a las partes para sentencia, la que se acordó en legal y oportuna forma.

CONSIDERANDO :

I) Que desde el punto de vista formal, se ha cumplido adecuadamente con la normativa vigente, para que pueda ingresarse al análisis del fondo del asunto (arts. 317 y 319 de la Constitución y arts. 4 y 9 de la Ley No. 15.869).

II) La Corporación, apartándose en esta oportunidad de lo aconsejado por el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, se pronunciará por el acogimiento parcial de la pretensión anulatoria movilizada en los términos que se consignarán a continuación.

II.1.- La pretensión anulatoria se dirige contra el Decreto No. 53/2012 de 27.2.2012 mediante el cual se sustituye el artículo 3 del Decreto No. 148/007 de 26.4.2007, con la redacción dada por el artículo 2

del Decreto No. 510/011 de 30.12.2011, desde la vigencia de este último (ver copia del decreto impugnado a fs. 2 y 3 *infolios* y 73 de los A.A.).

II.2.- Dicho acto fue útilmente recurrido por los actores mediante la interposición del recurso de Revocación (fs. 5-60 ppal.). Y, no habiéndose pronunciado la Administración demandada a su respecto, operó la denegatoria ficta con fecha 18 de agosto de 2012 (arts. 5 y 6 de la Ley No. 15.869, en la redacción dada por el art. 41 de la Ley No. 17.292).

La demanda anulatoria fue deducida el 10 de octubre de 2012 (nota de cargo, fs. 89 *infolios*).

III) Los argumentos sustentados por las partes litigantes, se encuentran explicitados en el capítulo de RESULTANDOS de este pronunciamiento definitivo, al cual corresponde remitirse *brevitatis causae*.

IV) El acto impugnado y su contenido. Los agravios de la actora y la delimitación de las cuestiones a decidir.

A fin de efectuar un correcto análisis de la cuestión sometida a la consideración del Tribunal, a juicio de la Sala resulta imperioso iniciar dicho estudio contextualizando las cuestiones vinculadas al contenido del acto encausado, de modo de facilitar la comprensión de las cuestiones involucradas.

IV.1.- La Ley No. 18.719 y su solución en cuanto a la modificación del aspecto espacial del hecho generador o “extensión de la fuente” del IRPF – Categoría II (rentas de trabajo).

El acto impugnado es reglamentario de la Ley No. 18.719 de 27.12.2010, que modificó el aspecto espacial del IRPF – Categoría II, por la vía de modificar el art. 3º del Título 7 del T.O. 1996.

En lo que interesa a los efectos del presente proceso, el mismo modificó el aspecto espacial del IRPF – Categoría II, en la sub-categoría **rentas de trabajo en relación de dependencia**.

El art. 792 de la Ley No. 18.719 -que al día de hoy permanece incambiado- estableció:

“Sustitúyese el inciso segundo del Artículo 3° del Título 7 del Texto Ordenado DGI 1996, por el siguiente:

“Se considerarán de fuente uruguaya:

I) Las retribuciones por servicios personales, dentro o fuera de la relación de dependencia, que el Estado pague o acredite a los sujetos a que refieren los apartados 1 a 4 del Artículo 6° de este Título.

II) Las retribuciones por servicios personales desarrollados fuera del territorio nacional en relación de dependencia, siempre que tales servicios sean prestados a contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) o del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF).

III) Las rentas obtenidas por servicios de carácter técnico prestados desde el exterior, fuera de la relación de dependencia en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en el IRAE, a contribuyentes de dicho impuesto, en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo.

Facúltase al Poder Ejecutivo a establecer el porcentaje de renta que se considera de fuente uruguaya, cuando las rentas referidas en los apartados II) y III) se vinculen total o parcialmente a rentas no gravadas por el IRAE.”

Cabe recordar que, antes de la entrada en vigencia de la Ley No. 18.719 (salvo excepciones muy puntuales), las rentas derivadas del

trabajo en relación de dependencia por tareas desarrolladas en el exterior, obtenidas por personas físicas residentes en la República no se hallaban gravadas por IRPF, por constituir rentas de fuente extranjera. Apenas se contaba alguna excepción como el personal diplomático o consular, pero la regla era la regencia estricta del principio de territorialidad o de la fuente. Las rentas obtenidas por los residentes por su trabajo en relación de dependencia desempeñado fuera del territorio político de la República, no quedaban alcanzadas por el IRPF – Categoría II. La parte del sueldo del trabajador que no quedaba alcanzada por el IRPF, era la correspondiente a los días efectivamente trabajados en el exterior. De igual forma, no se encontraba gravado el viático sin rendición de cuenta utilizado en el exterior, así como tampoco el aguinaldo, licencia, salario vacacional y otros beneficios generados en dicho período tales como: horas extras, feriados, cuyo origen fuera actividades realizadas en el exterior, salvo que se tratara de funcionarios públicos.

Con el cambio normativo introducido por la Ley No. 18.719, las rentas obtenidas por residentes uruguayos en relación de dependencia por servicios prestados desde el exterior a un contribuyente de IRAE o de IRPF, se consideran de fuente uruguaya y por ende pasaron a tributar IRPF. Para configurar esta hipótesis, se destaca que no basta con que el servicio se preste desde el exterior sino que el mismo debe ser prestado a un contribuyente de IRAE o IRPF.

Cabe señalar que se considera contribuyente de un impuesto a toda persona que verifica el hecho generador de la obligación tributaria y, en la economía de la Ley, se consideran contribuyentes también a aquellos contribuyentes exonerados de IRAE, como es el caso de las empresas empleadoras de los actores (para este párrafo y el anterior

véase CALLEJA, Ana Laura y ACOSTA, Juan Andrés: “Las rentas de trabajo en el IRPF: casos de extensión del principio de fuente territorial”, *Fiscalidad & Impuestos*, CADE, Agosto, 2012).

A efectos de ejemplificar lo hasta aquí dicho, vale decir que, si una empresa uruguaya contribuyente del IRAE mandaba a un empleado dependiente a trabajar 15 días por mes a Chile durante seis meses; el porcentaje de sus retribuciones mensuales generadas por su labor en el exterior no estaban alcanzadas por el IRPF, porque no verificaba su aspecto espacial. La misma situación varió radicalmente luego de la Ley No. 18.719, porque todas esas mismas rentas -en el ejemplo- pasaron a estar alcanzadas por el IRPF – Categoría II.

Además, la Ley facultó al Poder Ejecutivo a determinar un porcentaje de renta ficta, cuando la renta obtenida en relación de dependencia se vincula -como en el caso de la obtenida por los actores- total o parcialmente a rentas no gravadas en el IRAE.

En este sentido, ha de recordarse que las compañías de navegación marítima y aérea tienen todas sus rentas exoneradas de IRAE (art. 52 literal A) del Título 4º del TO 1996).

En suma, la solución introducida en la última Ley de Presupuesto No. 18.719:

i) La de ampliar el aspecto espacial del IRPF para abarcar -entre otras- a las rentas obtenidas en relación de dependencia por servicios prestados a contribuyentes del IRAE e IRPF en el exterior y;

ii) **Facultar** al Poder Ejecutivo a establecer el porcentaje de renta que se considera de fuente uruguaya, cuando las rentas referidas (obtenidas en relación de dependencia en el exterior por servicios prestados

a contribuyentes del IRAE) se vinculen total o parcialmente a rentas no gravadas por el IRAE.

Esto implica que las rentas por servicios personales en relación de dependencia obtenidas en el exterior por servicios prestados a todos contribuyentes del IRAE (tanto los gravados como los exonerados) pasaron a estar alcanzadas por el IRPF – Categoría II.

En principio, por lo tanto, estas rentas están, por imperio legal, alcanzadas en su totalidad por el impuesto. Esta es la solución de regla. Sin perjuicio de lo cual, la Ley asignó al Poder Ejecutivo la FACULTAD de establecer el porcentaje de la renta que se considerará de fuente uruguaya para las rentas generadas por servicios, prestados a los contribuyentes que tengan sus rentas total o parcialmente no gravadas por el IRAE.

Es decir que, si el Poder Ejecutivo ejercitaba esa facultad, las rentas obtenidas por ese elenco de sujetos, estarían gravadas en el porcentaje que el Poder Ejecutivo fijara.

Vale insistir una vez más en que se trata de una facultad. La Ley en tal sentido no deja margen a duda alguna, por lo que el Poder Ejecutivo, puede legítimamente optar por ejercerla o no ejercerla.

Más adelante se volverá sobre este punto *in extenso*.

IV.2.- El ejercicio por parte del Poder Ejecutivo de la facultad conferida en el art. 3º *in fine* del Título 7 del T.O. 1996 en la redacción dada por el art. 792 de la Ley No. 18.719; el art. 2º del Decreto 510/2011 que dio nueva redacción al art. 3º del Decreto 148/2007 (reglamentario del IRPF).

Varios meses después de la entrada en vigencia de la Ley No. 18.719, el Poder Ejecutivo hizo uso de la multicitada facultad de

establecer un porcentaje de renta que se considerará de fuente uruguaya para el supuesto previsto en el inciso final del multicitado precepto legal.

Se estableció en el decreto reglamentario que las retribuciones por servicios personales desarrollados fuera del territorio nacional en relación de dependencia, siempre que tales servicios sean prestados a contribuyentes del IRAE o del IRPF: “...será de un 5% (cinco por ciento) del ingreso total, siempre que los ingresos gravados por IRAE que obtenga el usuario de tales servicios no superen el 10% (diez por ciento) de sus ingresos totales.”

Por lo tanto, los ingresos de los actores, que son dependientes de un contribuyente del IRAE que tienen la totalidad de sus rentas exentas, pasaron a tener sus rentas gravadas por IRPF – Categoría II en el referido porcentaje (5% de su ingreso total).

IV.3.- El decreto impugnado que supone el NO EJERCICIO por parte del Poder Ejecutivo de la facultad conferida en el art. 3° in fine del Título 7 del T.O. 1996 en la redacción dada por el art. 792 de la Ley No. 18.719.

Por el decreto impugnado, el Poder Ejecutivo -en solución diferencial a la adoptada en el pasado en el decreto que viene de referirse- dio nueva redacción al art. 3 del Decreto No. 148/2007 (reglamentario del IRPF). Optó por no ejercitar su facultad de fijar el porcentaje de renta que se considerará de fuente uruguaya (y por lo tanto gravada) en el supuesto referido.

Establece el decreto en cuestión:

“Sustituyese el Artículo 3° del Decreto No. 148/007 de 26 de abril de 2007, con la redacción dada por el Artículo 2° Del Decreto

No. 510/011, de 30 diciembre de 2011, desde la vigencia de este último, por el siguiente:

“ARTICULO 3°.- Aspecto espacial del hecho generador.- Estarán gravadas por el impuesto que se reglamenta:

1. Las rentas de fuente uruguaya, entendiéndose por tales las provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República.

2. Los rendimientos del capital mobiliario, originados en depósitos, préstamos, y en general en toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza, en tanto tales rendimientos provengan de entidades no residentes, y no se encuentren comprendidos en el numeral anterior. Quedan comprendidos en el presente numeral los rendimientos a que refiere el literal B del inciso segundo del Artículo 16 del Título que se reglamenta.

Se considerarán de fuente uruguaya:

I) Las retribuciones por servicios personales, dentro o fuera de la relación de dependencia, que el Estado pague o acredite a los sujetos a que refieren los apartados 1 a 4 del Artículo 6° del TOT No. 7 del Texto Ordenado DGI Nuevo 1996.

II) Las retribuciones por servicios personales desarrollados fuera del territorio nacional en relación de dependencia, siempre que tales servicios sean prestados a contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas o del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas.

III) Las rentas obtenidas por servicios de carácter técnico prestados desde el exterior, fuera de la relación de dependencia en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en el Impuesto a

las Rentas de las Actividades Económicas, a contribuyentes de dicho impuesto, en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo.

En el caso del apartado III) del inciso anterior, la renta de fuente uruguaya será de un 5% (cinco por ciento) del ingreso total, siempre que los ingresos gravados por IRAE que obtenga el usuario de tales servicios no superen el 10% (diez por ciento) de sus ingresos totales.

Las rentas correspondientes al arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación de derechos federativos, de imagen y similares, de deportistas, así como las originadas en actividades de mediación que deriven de las mismas, se considerarán íntegramente de fuente uruguaya siempre que se cumpla alguna de las condiciones establecidas en los Literales A) y B) del Artículo 3º del TOT No. 7 del Texto Ordenado DGI Nuevo 1996.”

Respecto a este artículo transcrito, adviértase que se excluye la referencia al apartado II) que es el que refiere a las rentas de trabajo en relación de dependencia.

Pues bien; la cuestión litigiosa radica, en lo medular, en elucidar si esta opción realizada por el Poder Ejecutivo -en uso de las facultades que le fueron atribuidas legalmente- de no fijar un porcentaje de la renta que se considerará no gravada para las rentas generadas en el exterior por servicios personales prestados en relación de dependencia a contribuyentes del IRAE, resulta legítima.

A juicio de la Sala, la solución contenida en el Decreto resulta perfectamente arreglada a Derecho y nada cabe objetar en este aspecto, a la resolución administrativa impugnada.

No obstante lo cual, en lo que a la eficacia temporal del decreto refiere, el Tribunal entiende que la volición resulta viciada por vulnerar el principio de irretroactividad, tal como se desarrollará en el Considerando VI) del presente pronunciamiento.

V) **Legitimidad del Decreto Poder Ejecutivo impugnado en la fase que resuelve no hacer uso de la facultad legalmente conferida de fijar el porcentaje de renta no gravada por IRPF – Categoría II.**

La Ley (art. 3° in fine del Título 7 del T.O. 1996 en la redacción dada por el art. 792 de la Ley No. 18.719) atribuye al Poder Ejecutivo la FACULTAD, de establecer el porcentaje de renta que se considera de fuente uruguaya, cuando las rentas de trabajo en relación de dependencia generadas en el exterior, se vinculen total o parcialmente a rentas no gravadas por IRAE.

Así, dice el mencionado artículo:

“Facúltase al Poder Ejecutivo a establecer el porcentaje de renta que se considera de fuente uruguaya, cuando las rentas referidas en los apartados II) (rentas de trabajo en relación de dependencia) y III) (rentas de trabajo fuera de la relación de dependencia) se vinculen total o parcialmente a rentas no gravadas por el IRAE.”

Esta facultad atribuida legalmente, fue ejercitada en su momento por el Decreto No. 510/2011 para las rentas de trabajo en relación de dependencia. El Poder Ejecutivo, sin embargo, optó por no hacer uso de esa facultad al dictar el decreto impugnado.

A juicio de la Sala, **desde que se trata de una FACULTAD, no hay nada de ilegítimo en ello. La Ley autoriza al**

Poder Ejecutivo a fijar ese porcentaje, pero no le impone que lo haga. Se trata claramente de una norma atributiva de competencia.

Además, no debe perderse de vista, que la solución de que el Poder Ejecutivo fije un porcentaje de la renta que se considerará de fuente uruguaya, no es la regla sino la excepción. La regla es la que está en los primeros incisos del artículo, que fue la de extender la fuente a aquellas rentas de trabajo dependiente generadas en el exterior y pagadas por contribuyentes del IRAE y del IRPF.

Como se enseña en Teoría General del Derecho, las normas de competencia son aquellas que no ordenan directamente una conducta, sino que regulan la producción de otras normas. Como expresa PRIETO SANCHÍS: “...parece que en todo sistema jurídico medianamente evolucionado existen dos clases de normas: las que pudiéramos decir que “regulan el mundo” y las que regulan el propio funcionamiento del Derecho”.

Dentro de las normas de competencia encontramos -como en el caso que nos ocupa- a las llamadas reglas de cambio, que son las que permiten crear nuevas normas (en nuestro caso, introducir una norma que fije el porcentaje de renta gravada por IRPF-Categoría II). Son normas que atribuyen a un sujeto u órgano la potestad o competencia para producir a través de un cierto procedimiento un resultado institucional (PRIETO SANCHÍS, Luis: “Apuntes de teoría del Derecho”, Trotta, Madrid, 2007, págs. 65 a 72; la transcripción se halla enteramente en la pág. 65).

Por su parte Daniel MENDONCA, expresa que más allá de ciertos desacuerdos teóricos en cuanto al estatus de las normas de competencia, existe consenso en que la competencia alude

inexcusablemente a la existencia de disposiciones que estipulan ciertos poderes a favor de determinadas autoridades de Derecho. Vistas de este modo, señala el autor, las normas de competencia: “...*tienen por función atribuir poder a una autoridad para ejecutar determinados actos de derechos sobre ciertas materias y de conformidad con ciertos procedimientos.*” (MENDONCA, Daniel: “Las claves del Derecho”, Gedisa, Barcelona, 2008, pág. 134; un detalle minucioso de las discusiones internas a la Teoría del Derecho que existe en torno a las normas de competencia puede leerse en ATIENZA, Manuel y RUIZ MANERO, Juan: “Las Piezas del Derecho”, Ariel Derecho, Barcelona, 1996, págs. 45 a 90).

En el caso que nos ocupa entonces, la regla legal (art. 3º *in fine* del Título 7 del T.O. 1996 en la redacción dada por el art. 792 de la Ley No. 18.719) que faculta al Poder Ejecutivo a fijar el porcentaje que se considera de fuente uruguaya (y por lo tanto gravada), es una norma de competencia. Otorga al Poder Ejecutivo la facultad de ejercer ese cambio normativo.

No obstante lo cual y, he aquí el punto crucial, se trata de una FACULTAD, no de un deber ni de una obligación.

Cabe concordar con HERNÁNDEZ MARÍN en que las normas de competencia no ordenan nada a nadie. No ordenan ejercer la competencia que otorgan ni puede decirse que su no ejercicio suponga su incumplimiento (así HERNÁNDEZ MARIN, Rafael: “Introducción a la teoría general de la norma jurídica”, Marcial Pons, Madrid, 2002, págs. 350 y 356).

El atribuir a un órgano público una facultad, implica que su ejercicio resulte potestativo. El Poder Ejecutivo, en función de razones

de oportunidad o conveniencia podrá optar por ejercer esa facultad o por no ejercerla.

A pesar de ello, el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, en su dictamen luciente a fs. 141-142, expresa que *“la facultad establecida al Poder Ejecutivo por el art. 792 de la Ley 18.719, ha sido otorgada bajo condiciones legales expresas...”* no pudiendo este Poder, hacer otra cosa que fijar un porcentaje de renta. Y afirma que tal conclusión resulta confirmada porque en una ocasión, este Poder del Estado, así lo hizo (por medio del Decreto No. 510/11).

Pues bien; la Sala no comparte esta línea de razonamiento. Y, ello en tanto, en primer lugar, parecería que se está perdiendo de vista que se trata de una facultad, de ejercicio no preceptivo, en tanto se dejó al Poder Ejecutivo en la libertad de ejercitarla o no (vale insistir que por algo es una facultad y no un deber o una obligación). Por otra parte, resulta claro que por el hecho de ejercitar una facultad una vez, su titular no se ve obligado a reiterar su ejercicio inveteradamente en lo sucesivo.

Como bien se señala en el dictamen de la Asesoría Tributaria del Ministerio de Economía y Finanzas a fojas 65 de los A.A.: *“Si bien en este caso también se faculta al Poder Ejecutivo a establecer que parte de las rentas se consideran de fuente uruguaya, en caso que las mismas se vinculen total o parcialmente a rentas no gravadas, se ha entendido que no corresponde hacer uso de la facultad establecida....”*. (El destacado no se encuentra en el texto original).

VI) **Sobre la eficacia temporal del decreto impugnado. Violación del principio de irretroactividad de los actos reglamentarios.**

A juicio de la Sala, cabe consignar que les asiste razón a los impugnantes, en cuanto al reclamo referente a la eficacia temporal del decreto impugnado. Y, ello en tanto, el mismo, le otorga eficacia retroactiva a la modificación introducida. Se establece que la solución contenida surtirá efectos desde la vigencia del Decreto No. 510/011.

En nuestro Derecho, la regla es que los actos reglamentarios no son retroactivos. Las normas del nuevo acto reglamentario no se aplican a los hechos que se produjeron en vigencia del régimen jurídico anterior (Cf. LEVRERO BOCAGE, Constanco: “Los fundamentos del principio de no retroactividad de los actos administrativos”, AA. VV. “Cuadernos. Estudios de Derecho Administrativo”, No. 22, Facultad de Derecho, Universidad de la República, Montevideo, 1968, especialmente, págs. 263-264 y 274-275; en jurisprudencia, por todas véanse las Sentencias Nos. **568/2013**, **696/2013**, **964/2011** y **349/2008**).

También el ilustre Prof. VALDÉS COSTA, ha señalado -glosando abundante doctrina y jurisprudencia- que en el Derecho uruguayo los decretos reglamentarios no tienen efecto retroactivo, y por lo tanto, son inaplicables a los hechos generadores ocurridos con anterioridad a su entrada en vigencia (Cf. VALDÉS COSTA, Ramón: “Irretroactividad de los actos administrativos. El caso de Salto Grande”, Revista Tributaria, T. V, No. 24, especialmente págs. 167 a 171).

Tratándose el presente de un acto reglamentario que tiene efectos tributarios, en tanto aumenta la materia gravada por el IRPF - Categoría II para un conjunto de contribuyentes, resulta aplicable lo previsto en el art. 7 del Código Tributario.

Este precepto establece en su inciso segundo:

“Los decretos y demás disposiciones administrativas de carácter general se aplicarán desde la fecha de su publicación en el “Diario Oficial” o en dos diarios de circulación nacional. Cuando deban ser cumplidos exclusivamente por funcionarios, éstos deberán aplicarlos desde que tengan conocimiento auténtico de los mismos o, en su defecto, desde su publicación.”

La disposición es terminante y demuestra la ilegitimidad del decreto impugnado en esa fase de cuestionamiento, que retrotrae su vigencia hacia el pasado. (Cfme. VALDÉS DE BLENGIO, Nelly: “La Ley Tributaria en orden al tiempo”, Revista Jurídica del Centro de Estudiantes de Derecho”, No. 4, págs. 22 y 23).

En definitiva, por las razones expuestas, resulta de recibo el agravio articulado por los actores en cuanto a la entrada en vigencia (retroactiva) del acto impugnado.

VII) Sobre los agravios que denuncian falta de vista previa, ausencia de motivación y violación de la regla de los actos propios.

Finalmente, cabe abordar los agravios articulados por la parte actora, que refieren a la falta de vista previa, la ausencia de motivación y a la violación de la regla de los actos propios.

A juicio de la Sala, no son de recibos tales agravios.

A saber.

VII.1.- Respecto a la falta de vista previa denunciada por los actores, cabe consignar que el Tribunal tiene jurisprudencia en la que sostiene **que previamente al dictado de los actos regla no corresponde el conferimiento de vista previa.** Si el acto contiene disposiciones normativas de carácter general y abstracto, es razonable que

la vista no proceda. La vista sí procede en los casos que se va a aplicar una disposición sobre uno o más administrados determinados, pero no cuando se dicta un acto con carácter general. (Cfme. Sentencias No. 696/2013, 568/2013 y 682/2012).

Sintomático de esto, resulta ser el art. 76 del Decreto 500/991 -disposición reglamentaria clave en materia de vista previa- que establece: *“En los procedimientos administrativos seguidos de oficio, con motivo de la aplicación de sanciones o de la imposición **de un perjuicio a determinado administrado**, no se dictará resolución sin previa vista al interesado....”*.

Asimismo, ha de recordarse lo señalado por el Tribunal en la Sentencia No. 551/2001 en la que se dijo:

*“Desde el punto de vista **formal**, la accionante entiende que el acto es nulo ya que no se le confirió “vista previa” de la Resolución del Directorio (num. 13, fs. 5 de autos).*

Dicha posición resulta absolutamente inadmisibile, no existiendo norma legal ni reglamentaria que determine que la Administración, ante un acto-regla dictado en el marco legal de sus atribuciones, deba dar vista previa a cada funcionario alcanzado por dicha Resolución, siendo aquí inaplicable las normas que invoca la actora.”

Más recientemente se ha reiterado este criterio. Así, en la Sentencia No. 392/2011 se dijo:

“Asimismo, tratándose el impugnado de un acto regla, cuyos efectos son generales y absolutos, no estaba la Administración obligada a conferir vista previa a cada uno de los eventuales perjudicados

con la aprobación del acto” (en idéntico sentido en la Sentencia No. 478/2007).

En la emergencia, la Sala considera acertado revalidar esta jurisprudencia. En consecuencia, tratándose del dictado de un acto regla, dictado en ejercicio de las atribuciones que la Ley le otorgó al Poder Ejecutivo, cabe concluir que no procedía el otorgamiento de la vista previa.

VII.2.- En cuanto a la motivación, el decreto impugnado es un decreto reglamentario, que modifica una disposición reglamentaria dándole nueva redacción, por lo que no se advierte necesidad de que se incluya una motivación exhaustiva de los propósitos y finalidades como reclaman los pretensores.

La motivación exigible a esta clase de actos, no puede parangonarse con la que tienen otros actos que son el corolario final de un procedimiento inspectivo o disciplinario, por lo que no resulta de recibo el agravio.

Ha dicho el Tribunal en términos trasladables al *sub-judice*: *“En relación a la motivación de los impugnados, ciertamente emparentada con la adecuada proporción entre medios y fines, así como la razonable justificación del criterio de distinción, como tiene señalado el Tribunal: ...una motivación idónea o eficaz requiere que ella sea “suficiente” para apreciar con exactitud los motivos determinantes del acto (Cf. MARIENHOFF, Miguel S.: “Tratado de Derecho Administrativo”, t. II, págs. 327 y ss.).*

Precisamente, en el ocurrente, una atenta lectura del acto en causa permite comprobar (...) -si bien escueta- una expresión

clara de los motivos determinantes de su dictado...” (Sentencia No. 172/2011).” (Sentencia No. 437/2014).

VII.3.- Por último, cabe consignar que, a juicio de la Sala, tampoco se vislumbra la supuesta violación de la regla del acto propio y el obrar contradictorio denunciado por los accionantes.

Por el contrario, lo que se advierte es que el Poder Ejecutivo, lo que hizo simplemente fue optar por no ejercitar una facultad que ostentaba.

Claro está que, si en el pasado la ejercitó, no por ello quedaba obligado a hacerlo en el futuro porque, como ya se dijo, era una facultad y no un deber o una obligación.

VIII) **Efectos generales y absolutos de este pronunciamiento respecto a la vigencia temporal del acto impugnado: irretroactividad de los actos reglamentarios.**

Dado el alcance general del impugnado, y en función de la desigualdad que la anulación parcial con efecto inter-partes podría provocar entre los sujetos alcanzados, el Tribunal ejercitará la facultad conferida en el art. 311, inciso 2º, de la Constitución de la República, amplificando el alcance del pronunciamiento anulatorio, por fuera de los límites connaturales de la cosa juzgada.

La sentencia anulatoria con efectos generales y absolutos cumple “...una finalidad purgativa del ordenamiento de la que puede decirse que es primariamente relevante en interés de la Ley antes que el interés particular de los recurrentes”, objetivo que prima sobre evidentes razones de economía procesal al evitar el planteamiento de multitud de litigios, al tiempo que facilita la unidad de calificación de la ilegalidad declarada (GARCÍA DE ENTERRÍA: Ob. cit., t. I cit., págs.

244-245).” (Sentencia No. 1016/1998; Cfme. Sentencias Nos. 619/2013, 696/2013, 59/2014, entre otras).

En consecuencia, por las razones consignadas en el Considerando VI) del presente fallo, ha de entenderse que el artículo 1º del acto impugnado, en la porción que refiere a la vigencia del mismo, estableciéndola desde la vigencia del Decreto No. 510/011, de 30 de diciembre de 2011, es ilegítimo, por lo que corresponde declarar su nulidad con efectos generales y absolutos.

Por los fundamentos expuestos, lo dispuesto en el artículo 309 de la Constitución de la República, el Tribunal,

FALLA:

Ampárase parcialmente la demanda incoada y, en consecuencia, anúlase el acto impugnado con efectos generales y absolutos, en la fase que establece su ámbito de regencia temporal (retroactivo a la fecha de vigencia del Decreto No. 510/011, de 30 de diciembre de 2011), desestimándose en los demás aspectos.

Sin sanción procesal específica.

A los efectos fiscales, fíjense los honorarios del abogado de la parte actora en la cantidad de \$22.000 (pesos uruguayos veintidós mil).

Oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos agregados; y archívese.

Dra. Sassón, Dr. Harriague (r.), Dr. Gómez Tedeschi, Dr. Tobía, Dr. Echeveste.

Dr. Marquisio (Sec. Letrado).