

DECRETERO DE SENTENCIAS

//tevideo, 17 de octubre de 2017.

No. 811

VISTOS:

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: "ETCHANDY LABEQUE, HUGO NÉSTOR con PODER EJECUTIVO. Acción de nulidad" (Ficha No. 618/2015).

RESULTANDO:

I) Que a fs. 27 compareció Hugo Néstor ETCHANDY LABEQUE a demandar la nulidad de los Decretos del Poder Ejecutivo Nos. 373 y 374, ambos de fecha 17/12/2014 *“por los cuales se dispuso, entre otras cosas, aplicar en forma retroactiva el índice medio de incremento de los precios de venta de los inmuebles rurales (IMIPVIR) a situaciones anteriores a dichos decretos”*.

Relató que era propietario de los inmuebles rurales del departamento de Flores, empadronados con los números 1867 y 4085, los cuales adquirió por modo sucesión de sus padres Armando Etchandy y Margarita Labeque, fallecidos respectivamente el 28 de noviembre de 1978 y el 1 de enero de 1986; y le fueron adjudicados en la partición que celebró con su hermano Walter Armando Etchandy Labeque, autorizada por el Esc. Luis Horacio Estrade Badía en 1988.

El 10 de noviembre de 2014 enajenó dichos inmuebles del siguiente modo: donó a sus hijos Hugo, Carlos y Ricardo, el padrón N° 1867 y vendió a su nuera Carina y a su nieta Ana, el padrón N° 4085.

En tales operaciones, quedó comprendido en la hipótesis de incidencia o hecho generador del impuesto a la renta por incremento patrimonial, de acuerdo a la normativa vigente en ese momento, cuando ya se encontraba anulado por este Tribunal, con efecto general, el Decreto N° 511/011, que había desconcentrado privativamente en el MEF o en la dependencia que este decidiera, la potestad que la Ley N° 18.876 había atribuido al Poder Ejecutivo, de fijar el índice medio de incremento de los precios de venta de los inmuebles rurales (IMIPVIR).

Indicó que la conducta administrativa de la DGI permaneció incambiada en el lapso transcurrido desde la anulación referida hasta la aprobación de los decretos impugnados, ya que siguió exigiendo a los contribuyentes una liquidación por el criterio ficto como si la anulación no hubiera existido.

Adujo que convencido de que dicho proceder no era correcto jurídicamente y visto que el régimen establecido por la Ley N° 18.876 no estaba instrumentado del modo jurídico vinculante necesario, liquidó el impuesto por el criterio anterior; es decir, sobre la base imponible, calculó un 15 % de renta ficta y a ello le aplicó la tasa del 12 %.

Recalcó que en la Ley N° 18.876 no hubo una derogación expresa del régimen anterior; sino que ella venía dada por la incompatibilidad con una nueva regulación que, por hipótesis, la desplazaría por un devenir jurídicamente obligatorio. La derogación del régimen anterior tenía un contexto que obedecía al supuesto lógico (que no se dio) de la efectiva entrada en vigencia (con todos los elementos necesarios para la determinación tributaria) del nuevo régimen.

En definitiva apuntó que ante la imposibilidad jurídica, por causa proveniente del propio Estado, del propio Poder Ejecutivo, de aplicar el nuevo régimen de liquidación ficta, entre tanto se debió continuar aplicando el anterior.

Precisó que los nuevos decretos son ilegales por cuanto pretenden regular operaciones ocurridas antes de su dictado; esto es, obligar a los contribuyentes a haber liquidado un impuesto de conformidad a una disposición que sería dictada meses después y en su caso, no solo antes de dictarse los nuevos, sino también después de anularse por el TCA el decreto 511/2011 con efecto general.

Concluyó en este sentido que resulta muy claro que a fin de convalidar su conducta administrativa de hacer “oídos sordos” a la situación generada por la anulación y la consecuente ausencia de una norma válida y por ende, eficaz, se la pretendió cubrir, haciendo tabla rasa con todas las situaciones, en forma retroactiva.

En suma, entendió que deben anularse las disposiciones reglamentarias impugnadas en cuanto se dispone su aplicación retroactiva a situaciones anteriores a su dictado; no solo por pretender imponer obligaciones que vencieron antes de nacer, sino también por implicar, por vía de consecuencia, la imposición de sanciones en tan ilícitas condiciones.

En definitiva, solicitó la nulidad de los Decretos impugnados.

II) Que conferido el correspondiente traslado, compareció a fs. 39 Carlos Mario ROSAS, en representación del Ministerio de Economía y Finanzas a contestar la demanda.

En lo medular indicó que la obligación de tributar subsiste aunque el Decreto N° 511/011 haya sido anulado con efectos generales y absolutos.

La obligación de abonar que alcanza al actor, fue establecida por una norma de rango legal, que se encuentra vigente y no ha sido impugnada: arts. 13 y 14 de la Ley N° 18.876.

Precisó que si el acto que estableció los índices, fue anulado, de no existir índices en los que fundar la tributación realizada, ésta podría tomarse simplemente como liquidación adelantada de la otra opción establecida por la Ley; esto es: tributar por el valor real, en aplicación del art. 20 del Título 7 del Texto Ordenado 1996. Y esa opción sería sin dudas, perjudicial para quienes abonaron el impuesto por la opción del ficto y que resultó luego anulada. Entonces, el Decreto impugnado tiene suficiente fundamento en el expuesto en el considerando II en el que expresa: *“es necesario recomponer la serie del Índice Medio del Incremento de Los Precios de Venta de los Inmuebles Rurales (IMIPVIR), a partir de la entrada en vigencia de los artículos 13 y 14 de la Ley N° 18.876 de 29 de diciembre de 2011 a efectos de garantizar la seguridad y la estabilidad de los intereses individuales de los contribuyentes”*.

Manifestó que los decretos impugnados se encuentran debidamente motivados y que en puridad, lo que hace el actor es cuestionar la norma legal, por lo que debió demandar su inconstitucionalidad ante la SCJ y no solicitar la anulación ante el TCA, a quien le compete exclusivamente el análisis de la licitud o ilicitud de los actos administrativos.

En definitiva, solicitó la desestimación de la demanda.

III) Que abierto el juicio a prueba (fs. 56), se produjo la que luce certificada a fs. 64 correspondiendo a la parte demandada, no produciendo prueba alguna la parte actora.

IV) Que alegaron de bien probado las partes por su orden (fs. 71-72 y 75-79).

V) Que conferida vista al Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, se expidió por Dictamen N° 747/2016 (fs. 82 y vto.), aconsejando el amparo de la demanda.

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 los presupuestos respectivos para que pueda ingresarse al análisis de mérito del asunto (arts. 317 y 319 de la Constitución de la República y arts. 4 y 9 Ley 15.869).

II) Se demanda la nulidad de los Decretos del Poder Ejecutivo Nos. 373 y 374, ambos de fecha 17/12/2014; normas que reglamentan los artículos 13 y 14 de la Ley 18.876.

Por el Decreto 373/014, se recompone la serie del IMPIVIR, a partir de la entrada en vigencia de los artículos 13 y 14 de la Ley No. 18.876, es decir, el índice que se debe tener en cuenta para los contribuyentes que efectúan enajenaciones de inmuebles rurales a partir del 1° de enero de 2012 y optan por la base de cálculo ficta.

Para aquellos que al momento de enajenar inmuebles rurales adquiridos con anterioridad al 1° de julio de 2007, optan por aplicar el régimen de liquidación ficto, se fija el nuevo valor del IMIPVIR.

El artículo 2° establece que para las enajenaciones de inmuebles rurales adquiridos con anterioridad al 1° de julio de 2007, realizadas desde el 1° de enero de 2012 hasta el 30 de setiembre de 2014, se considerará

válida la opción efectuada oportunamente por el contribuyente para determinar la renta ficta computable a los efectos del IRAE o del IRPF, según corresponde, aplicando el nuevo valor del IMIPVIR, salvo que realice la rectificación en el régimen general de liquidación sobre base real.

Quienes no hayan ejercido la referida opción por las enajenaciones realizadas entre el 1º de octubre de 2014 y la entrada en vigencia del nuevo decreto, podrán rectificar la liquidación efectuada sobre base real, y solicitar la devolución del impuesto abonado en demasía.

Por el Decreto No. 374/014 se dispone en su art. 1º: *“Agrégase los siguientes incisos al artículo 26 del Decreto No. 148/007 de 26 de abril de 2007: “Para las enajenaciones de inmuebles adquiridos con anterioridad al 1º de julio de 2007, realizadas a partir del 1º de enero de 2012, el contribuyente podrá optar por determinar la renta imputable (...)”*.

En su artículo 2º, se sustituye el último inciso del art. 64 del Decreto No. 150/00, que con el nuevo texto faculta al Poder Ejecutivo a confeccionar de forma trimestral el IMIPVIR necesario para la liquidación sobre base ficta del IRAE que grava la renta por venta de inmueble rurales.

En su art. 3º., deroga el Decreto No. 511/011 de 30 de diciembre de 2011.

III) Que en cuanto a la cuestión de fondo sometida a decisión, el Tribunal por mayoría de sus integrantes, coincidiendo con lo dictaminado por el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, estima asiste razón a la parte actora en cuanto a que los decretos encausados consagran una regulación retroactiva, por lo que devienen ilegales.

IV) A efectos de dirimir la situación que se plantea en autos resulta del caso reseñar que por Sentencia No. 436/014, del 30 de setiembre de 2014, este Tribunal anuló con efectos generales y absolutos el Decreto No. 511/011, que reglamentó los arts. 13 y 14 de la Ley No. 18.876.

Entendió la Corporación que asistía razón a la promotora en punto a la ilegitimidad de desconcentrar en forma privativa al MEF, facultándolo a delegar dicha potestad en una unidad ejecutora, la fijación del Índice Medio del Incremento de los Precios de Venta de los Inmuebles Rurales (IMIPVIR), que la ley delegó en el Poder Ejecutivo. No se está ante un supuesto de delegación de atribuciones, sino que se asigna la competencia al MEF para que éste la ejercite como propia. La desconcentración privativa sólo puede provenir de normas generales y abstractas que tengan el mismo o superior rango jurídico que aquellas que confirieron la competencia que se trata de desconcentrar. En el caso la Ley no facultó al PE a desconcentrar privativamente (ni tampoco a delegar), esa atribución, por lo que la norma resulta contraria a la Regla de Derecho.

Conforme indicara el Tribunal en la Sentencia No. 436/2014, citando la consulta de los Dres. José Luis SHAW y Mario FERRARI REY: *“Respecto del IRPF, el citado artículo 13 de la ley N° 18.876 estableció por primera vez una discriminación entre inmuebles rurales y no rurales.*

En relación a los primeros introdujo el concepto de “valor en plaza al 1 de julio de 2007”, que resulta de la deflactación del precio de la enajenación, aplicando a tales efectos “el Índice Medio de Incremento de los Precios de Venta de los Inmuebles Rurales (IMIPVIR), publicado el

último día del mes inmediato a la enajenación, en las condiciones que determine el Poder Ejecutivo.”.

La renta ficta opcional resultará entonces de aplicar el 15% al referido valor en plaza al 1º de julio de 2007, pero a dicha renta ficta se le debe adicionar la diferencia entre el precio de venta y el mismo valor en plaza al 1º de julio de 2007 (aunque actualizado este último conforme al incremento de la Unidad Indexada verificado entre el 1/7/07 y el último día del mes actualizado del IMIPVIR).

En lo que respecta al IRAE, el art. 14 de la citada ley N° 18.876 opera similar modificación, que incluye idéntica referencia al IMIPVIR, aunque determinando la renta ficta mediante la aplicación de un porcentaje menor sobre el valor de venta en plaza al 1º de Julio de 2007 (6%).

En definitiva, ambas disposiciones legales modifican la forma de cálculo ficta y opcional de la renta derivada del incremento patrimonial producido por la enajenación de inmuebles rurales (en el caso del IRAE afectados a la explotación agropecuaria), sustituyéndola por un sistema en parte ficto y en parte sobre la renta real. En efecto, como se vio, la imposición ficta se restringe al “valor en plaza” del inmueble al 1º de julio de 2007 resultante de la aplicación del denominado “índice” IMIPVIR, y la diferencia entre ese valor en plaza ficto al 1.7.2007 (actualizado según la Unidad Indexada) y el precio real de la enajenación se grava en su totalidad.” (...)

Entonces, conforme a la ingeniería de la Ley N° 18.876, para calcular la renta ficta gravada (tanto por el IRPF como por el IRAE), hay que considerar el: “valor en plaza del inmueble al 1º de julio de 2007”

(concepto este último introducido por la Ley N° 18.876). Para ello determinar ese concepto, entre otras operaciones -como se vio- corresponde deflactar el precio de la transacción, aplicando el Índice Medio del Incremento de los Precios de Venta de los Inmuebles Rurales (IMIPVIR), publicado el último día del mes inmediato a la enajenación”.

Subsanando el vicio de incompetencia padecido en el Decreto No. 511/2011, se dictan los Decretos No. 373 y 374 del 2014, ambos del 17 de diciembre de 2014, impugnados en autos.

V) Los artículos 13 y 14 de la Ley 18.876 introdujeron una nueva forma de cuantificar la renta por la opción ficta, aplicable únicamente a la enajenación de inmuebles rurales adquiridos con anterioridad al 1° de julio de 2007.

Esa nueva forma incluye un concepto que es el “valor de venta en plaza del inmueble al 1° de julio de 2007”. Dicho valor es el resultado de la deflactación del precio de la enajenación, que debe hacerse mediante la aplicación del “Índice Medio de Incremento de los Precios de Venta de los Inmuebles Rurales (IMIPVIR)”, publicado el último día del mes inmediato a la enajenación, en las condiciones que establezca el Poder Ejecutivo.

Por la reforma legislativa se modifica la forma de cálculo ficta y opcional de la renta derivada del incremento patrimonial producido por la enajenación de inmuebles rurales, sustituyéndola por un sistema en parte ficto y, en parte, sobre la renta real. En efecto, la imposición ficta se restringe al “valor en plaza” del inmueble al 1° de julio de 2007, resultante de la aplicación del denominado “índice IMIPVIR”, y la diferencia entre ese valor en plazo ficto al 1° de julio de 2007 (actualizado según la Unidad

Indexada) y el precio real de la enajenación se grava en su totalidad.....”
(Doctrina & Publicaciones Cade Impositivo 12/2014).

Ahora bien, al tiempo en que el actor realizó sus negocios, el 10 de noviembre de 2014 se encontró con el siguiente escenario: el Decreto No. 511/2011 ya no regía más porque había sido anulado con efectos generales y absolutos por este Tribunal y la Ley No. 18.876 no tenía una nueva reglamentación.

El IRPF, en su formulación original, por la venta de inmuebles, tanto urbanos como rurales, podía determinarse -siempre que el inmueble hubiera sido adquirido antes del 1.7.2007- por una modalidad ficta, consistente en aplicar la alícuota del impuesto (12%) sobre el 15% de su valor de venta o del valor de venta en plaza (art. 20 literal b) del Título 7 del TO 1996).

Así, y conforme señala en su demanda, aplicó el régimen anterior en el entendido que la Ley No. 18.876 no podía determinarse y pagó sin deflactación la tasa del 12% sobre una renta ficta del 15% por IRPF por incrementos patrimoniales (certificado notarial agregado a fs. 5-6).

Luego, el Poder Ejecutivo dictó los decretos impugnados en autos No. 373 y 374, de 17 de diciembre de 2014, que subsanando el vicio de incompetencia padecido por el Decreto No. 511/2011 pretendieron reimplantar los mismos criterios de liquidación allí establecidos, reglamentarios de los artículos 13 y 14 de la Ley No. 18.876.

VI) A juicio de la mayoría del Tribunal, asiste razón al reclamante cuando denuncia la ilegalidad de las disposiciones reglamentarias impugnadas en cuanto se dispone su aplicación retroactiva a situaciones anteriores a su dictado.

Al tiempo que el actor celebrara sus negocios (10.11.2014), resultaba imprescindible la existencia de una norma que hubiese previsto todos los elementos necesarios que permitieran declarar la existencia de una obligación tributaria.

Tales elementos, como enseña VALDÉS COSTA, son de carácter objetivo y subjetivo. El primero constituye la descripción del hecho generador (posesión de una riqueza, obtención de una renta, etc), el cual debe ubicarse en el tiempo y en el espacio. El elemento subjetivo está constituido por la determinación de las personas titulares de los derechos y obligaciones, sujeto activo y pasivo del vínculo obligacional. La fijación de la cuantía es también materia privativa de la ley material.

Destaca que: “...*Una cosa es el establecimiento o descripción de la base (de cálculo) y otra su valuación, indispensable en los tributos ad valorem. El primero pertenece al ámbito legal, ya que es un elemento esencial en la definición del presupuesto de hecho, la segunda es frecuentemente confiada a la administración en algunos impuestos, como los que recaen sobre los inmuebles, dadas las fluctuaciones constantes del mercado....*”

Y señala: “*Lo importante desde el punto de vista del principio es que la ley defina todos los elementos que integran la base sobre la cual se debe liquidar el impuesto*”. Y añade: “*en los tributos que se liquidan por el procedimiento de la aplicación de alícuotas sobre el valor del presupuesto de hecho, es necesario determinar ese valor. Esta es una operación técnica de tasación (en el caso que el impuesto grave los bienes; por ejemplo, inmuebles, o mercaderías importadas) o de naturaleza contable (impuesto a la renta o a las ventas).*”

(...)

En síntesis, en los tributos ad valorem la cuantía de la obligación, materia reservada a la ley, está fijada por la alícuota a aplicar sobre el valor de la base de cálculo de renta, venta o patrimonio). Dicho valor, cuando deba ser determinado por una valuación, tasación o estimación administrativa, debe responder al valor considerado por el legislador, al cual se deberá llegar por procedimientos técnicos, con prescindencia de toda discrecionalidad administrativa. A lo sumo se podrá hablar de una “discrecionalidad técnica”. (Cfme. VALDES COSTA, Ramón. “Instituciones”, Ediciones Depalma, Bs.As. 1992, págs. 10 y ss., 148 y 149)

Como señala ATALIBA: “... El hecho imponible es un hecho concreto, localizado en tiempo y espacio, sucedido efectivamente en el universo fenoménico que –por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia- da nacimiento a la obligación tributaria.

La ley (hipótesis de incidencia) describe hipotéticamente ciertos hechos, estableciendo los requisitos de su materialidad. Ocurridos concretamente estos hechos hic et nunc, con la consistencia prevista en la ley y revistiendo la forma prefigurada en la imagen legislativa abstracta, se reconoce que de estos hechos nacen obligaciones tributarias concretas. A esos hechos, a cada uno de ellos, designamos como “hecho imponible”.

En el momento en que, según el criterio legal (aspecto temporal de la hipótesis de incidencia) se consuma un hecho imponible, en ese momento nace una obligación tributaria que tendrá la estructura y características que la hipótesis de incidencia estableciera.

(...)

La principal consecuencia de la unidad formal y sustancial de la hipótesis de incidencia está en que el hecho imponible, es también necesariamente –se trata de un postulado metodológico y axiomático exigido por la dogmática jurídica- uno e inescindible

(...)

Un hecho empírico podrá ser así calificado (como hecho imponible) cuando se subsume, se encuadra en la hipótesis de incidencia. O como dice Alfredo BECKER es “la realización de la hipótesis de incidencia”, su concretización.

Por ello, cada hecho imponible es un todo unitario e inescindible y determina el nacimiento de una obligación tributaria”

Más adelante agrega: “... Dino JARACH designa como elementos los aspectos de la hipótesis de incidencia. Escribe: “Este presupuesto de hecho se compone, a su vez, de diferentes elementos: en primer lugar, los hechos objetivos contenidos en la definición legal del presupuesto; en segundo, la determinación objetiva del sujeto o sujetos que resulten obligados al pago del gravamen y el momento de vinculación del presupuesto de hecho con el sujeto activo de la imposición; en tercer lugar, la base de medición, llamada también base imponible, esto es, la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos, cuya verificación origina la obligación; en cuarto lugar, la delimitación, en espacio y tiempo, de estos hechos; y en quinto, la cantidad expresada en una suma finita, o en un porcentaje o alícuota aplicable a la base imponible, que permita determinar, como resultado, el quantum de la obligación tributaria” (Estructura..., cit., pág. 337).

Y subraya, en dos pasajes, el carácter unitario de la hipótesis de incidencia al decir: “En este enfoque, todos los elementos subjetivos y objetivos de la relación jurídica tributaria se resumen en el único concepto de “presupuesto de hecho” definido por la ley”.

“Esto no implica desconocer que también la base imponible constituye un elemento del presupuesto de hecho de la obligación, que, en su conjunto, abarca todos los aspectos subjetivos, objetivos, cuantitativos, especiales y temporales que la ley define de forma expresa o implícita” (op. Cit., pág. 338)” (ATALIBA, Gerardo. Hipótesis de incidencia tributaria, párrafos 23.1., 23.2, 27.1 a 27.3, 28.16 y 28.17).

Trasladando estos conceptos al caso de autos, estima la Corporación, que la Ley No. 18.876 dispuso, entre otras cosas, que para la determinación del aludido ficto se debe tener en cuenta un índice que denominó Índice Medio del Incremento de los Precios de Venta de los Inmuebles Rurales (IMIPVIR), cuya fijación delegó en el Poder Ejecutivo.

La norma menciona al IMIPVIR, utilizando la denominada técnica de reenvío ya que alude o refiere a dicho índice tal como si existiese en el pasado. Sin embargo, no existe disposición legal ni reglamentaria previa que lo describa. Por lo que cabe concluir que el IMIPVIR fue creado a partir de la Ley No. 18.876.

En la medida en que la ley no definió concretamente el índice ni estableció los parámetros sobre los cuales encomienda a la Administración su elaboración, no puede sostenerse válidamente que la obligación tributaria nació cuando se verificó el hecho generador. Cuando el actor celebró sus negocios, el 10 de noviembre de 2014, no existía base de cálculo y si bien el hecho generador se verificó en el campo fenoménico,

no existía obligación tributaria alguna por faltar uno de los elementos esenciales para su cuantificación.

Tal aspecto ha sido expresamente reconocido en el informe jurídico emitido por la DGI (fs. 22 y ss. A.A.), en cuanto se expresa: “...*en el caso de marras, el recurrente deberá ajustar su base de cálculo de conformidad lo preceptúa la norma legal 18.876, vigente desde el 29 de diciembre de 2011 y sus Decretos reglamentarios N° 373 y 374/2014, (que convalidan la opción de determinación de la renta en ficta computable en Sede de IRPF o IRAE), sí es que pretende que esta Administración autorice en forma sus pagos por concepto de incremento patrimonial derivado de la enajenación del inmueble rural, en forma ficta. Como consecuencia de ello, podrá levantar la observación registral que recae sobre la inscripción del negocio. No obstante se reconoce que al momento preciso en que se efectuó la enajenación el impugnante -si bien configuró el hecho generador del IRPF, no podía cuantificar el importe de su obligación tributaria....”.*

En el referido informe se concluye en que. “...*la exigibilidad de la obligación tributariase encontraba suspendida en el momento preciso en que se configuró el hecho generador, hasta el dictado de los Decretos respectivos...*”.

No se comparte tal línea de razonamiento desde que, no se trata de un problema de exigibilidad de un vínculo obligacional preexistente (cumplimiento de plazo o condición de una determinada obligación), sino de inexistencia de la misma al momento de la celebración de la operativa negocial en cuestión.

En definitiva, si no hay base de cálculo establecida por ley, o legítimamente establecida por el poder Ejecutivo, no existirá obligación tributaria alguna por faltar uno de los elementos esenciales para su cuantificación. La inexistencia de base de cálculo para cuantificar el importe de la obligación es tan determinante como la inexistencia del presupuesto de hecho.

Tan son las cosas de esta manera que la Ley 18.876, si bien se publicó en enero de 2012, y, “...regirá para enajenaciones de inmuebles realizadas a partir del 1º de enero de 2012...”, y dadas las fechas de conclusión del trámite parlamentario, en el artículo 15, se estableció que: “...Sin perjuicio de las vigencias especiales que se establecen, la presente ley entrará en vigencia a partir del día de su promulgación por parte del Poder Ejecutivo...”, que fue el 29 de diciembre de 2011.

El propio Decreto 511/2011 que, luego resultara anulado, es de fecha 30 de diciembre de 2011; es decir, de fecha anterior al perfeccionamiento del supuesto normativo que describe la configuración del hecho generador.

En suma, tal como viene de verse, del propio informe de la DGI, se desprende que los Decretos 373 y 374 del año 2014, imponen o establecen una solución retroactiva por cuanto intentan “...regular materia atinente a hechos generadores configurados con anterioridad a su dictado.....”.

Conforme señala CAJARVILLE: “*Existe retroactividad de una norma jurídica cuando la vigencia del supuesto normativo tiene establecido expresamente un momento inicial anterior al perfeccionamiento del acto creador de dicha norma de que se trata, o así se aplica, o cuando esa norma imputa a su supuesto (cualquiera sea su ubicación en el tiempo) una consecuencia que ubica en el tiempo con*

anterioridad a dicho perfeccionamiento, o así se aplica. Se entiende aquí por vigencia del supuesto la dimensión temporal del supuesto normativo, vale decir, el lapso o período en que debe ocurrir el acontecimiento a que la norma se refiere, para que le sea imputable la consecuencia dispuesta por ella; y por vigencia de la consecuencia la dimensión temporal de la consecuencia imputada, vale decir la ubicación en el tiempo que la norma le atribuye” (CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo, “Retroactividad de las Normas Jurídicas. Jurídicas. Reflexiones provisionarias”, en Revista de Derecho Público, año 23, No. 46, diciembre 2014, págs. 10-11).

Y en este orden de ideas, como expresa el Maestro SAYAGUES: “... *las normas reglamentarias no tiene efecto retroactivo, salvo que la ley expresamente faculte a la Administración darle ese alcance, lo cual el legislador puede disponer ya que el principio de la irretroactividad tiene únicamente origen legal...*” (Tratado de Derecho Administrativo, tomo I, FCU 1987, 5ª Edición, pág. 132).

En definitiva, el agravio relacionado con la ilegitimidad de los decretos impugnados, por el establecimiento de soluciones retroactivas respecto de hechos acaecidos con anterioridad a su vigencia merece ser acogido.

VII) A juicio de la mayoría del Tribunal, por tratarse de actos reglamentarios, corresponde declarar su nulidad con efectos generales y absolutos, en interés de la regla de derecho y la buena administración (art. 311 de la Constitución de la República).

La sentencia anulatoria con efectos generales y absolutos cumple, como lo ha dicho el Tribunal: “... *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 (GARCIA DE ENTERRÍA: Ob. Cit., t.I cit., págs.. 244-245)” (Sentencia No. 1016/1998).

Por tales fundamentos expuestos, el Tribunal, en mayoría,

F A L L A:

Ampárase la demanda y en su mérito anúlase los Decretos No. 373/014 y 374/2014, dictados el 17 de diciembre de 2014, con efectos generales y absolutos.

Sin sanción procesal específica.

A los efectos fiscales, fíjense los honorarios del abogado de la parte actora, en la suma de \$ 28.000 (pesos uruguayos veintiocho mil).

Oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos agregados; y archívese.-

Dra. Castro (d.), Dr. Gómez Tedeschi (r.), Dr. Tobía, Dr. Echeveste, Dr. Vázquez Cruz.

Dr. Marquisio (Sec. Letrado).

DISCORDIA DRA. CASTRO. **DISCORDE PARCIALMENTE:** *Si bien considero que corresponde anular el acto impugnado, entiendo que debe hacerse sin darle efectos generales y absolutos. Por lo demás, mi fundamento para anular no coincide puntualmente con lo expresado en la*

motivación de la sentencia sino que se atiende estrictamente al agravio planteado por el pretensor.

Con la brevedad posible, expongo mi razonamiento.

1. Entiendo que en el caso se verificó el hecho generador del tributo, que está previsto por la Ley N°18.083 (Reforma Tributaria) que consiste en la obtención de renta derivadas de la enajenación de inmuebles rurales (IRPF e IRAE).

La peculiaridad consiste en que, de acuerdo con dicha Ley N°18.083, para liquidar el impuesto, el contribuyente tenía la opción entre hacerlo por el sistema real o por un ficto, expresamente regulado. Lo que hizo la Ley N°18.876 de 29.12.2011 fue modificar el sistema de liquidación del régimen ficto -haciéndolo presumiblemente más gravoso en ciertos supuestos- sin derogar ni alterar el sistema de liquidación real.

2. También entiendo que la modalidad de liquidación ficta establecida por la Ley N°18.876 no podía aplicarse mientras el Poder Ejecutivo no fijara el índice IMIPVIR, necesario para determinar la base de cálculo según la nueva ley.

3. A tal efecto fue que se dictó el Decreto N° 511/011 de 30.12.2011, el cual fue anulado por este Tribunal -con efectos generales y absolutos- por entender que incurrió en una ilegítima desconcentración de atribuciones en cuanto el Poder Ejecutivo no fijó el IMIPVIR sino que delegó su fijación a un órgano desconcentrado. La anulación del Decreto N° 511/011 con efectos generales y absolutos vino -a mi juicio- a prolongar el período durante el cual no pudieron liquidarse esos impuestos por el régimen ficto, porque continuó existiendo el impedimento derivado de no estar establecido el IMIPVIR, imprescindible para determinar la

base de cálculo para la liquidación de la renta por la modalidad ficta. Sin perjuicio de que el contribuyente podía liquidar el impuesto por el régimen real, en general menos conveniente que el ficto.

En suma, lo que se le impedía era la posibilidad de optar por una modalidad de liquidación ficta prevista por la Ley N°18.083 y también por la Ley N°18.876.

4. Los Decretos N° 373/014 y N° 374/014 del 17.12.2014 que aquí se impugnan, vinieron a establecer el IMIPVIR y, por ende, a remover el obstáculo que encontraban los contribuyentes para liquidar el impuesto por el régimen previsto por la Ley N°18.876. No se señala ninguna razón para sostener la ilegitimidad de esas normas, por lo menos para las enajenaciones que se produzcan a partir de su vigencia. Por lo que -a mi juicio- no existe razón para su anulación con efectos generales y absolutos.

5. El problema que plantea el actor es el de quienes configuraron el hecho generador bajo la vigencia de la Ley N° 18.876 pero con anterioridad a la vigencia de los Decretos N° 373/014 y N° 374/014, o sea entre el 1.1.2012 y el 29.12.2014.

Lo cierto es que ante esa situación, se abren distintas interpretaciones:

a) puede sostenerse que los contribuyentes tuvieron necesariamente que liquidar por el régimen real, que era el único posible.

b) puede interpretarse que podían liquidar por el régimen ficto tal como lo había establecido la Ley N°18.083, por entender que la aplicación de la Ley N°18.876 no era todavía posible dado que no estaba fijado el IMIPVIR.

c) también puede sostenerse que deben liquidar ahora por el régimen de la Ley N° 18.876 porque se ha removido el obstáculo derivado de la falta de índices.

La Administración, coincidiendo con el criterio de los decretos impugnados, participa de esta última interpretación. Con el actor y como se señala en la sentencia, tal posición no puede ser compartida porque no es admisible la aplicación retroactiva de normas tributarias menos favorables. Por esa razón, acompaño la solución anulatoria para el caso concreto.

A fin de explicar mejor mi punto de vista debo señalar que me inclino por la segunda interpretación (señalada como letra b) en tanto el efecto derogatorio de la Ley N°18.876 no pudo operar mientras no fue posible aplicar el mecanismo establecido por ella, lo cual recién ocurre cuando se dictan los Decretos N°373/014 y 374/014. Por consiguiente, entiendo que para las operaciones anteriores, siguió vigente el régimen original de la Ley N°18.083.

En suma, por tales fundamentos, voto por anular parcialmente los Decretos impugnados en cuanto establecen la aplicación del índice IMIPVIR a operaciones comprendidas en un lapso anterior (1.1.2012 a 29.12.2014) y no hacerlo con efectos generales y absolutos.