

DECRETERO DE SENTENCIAS

//tevideo, 19 de octubre de 2017.

No. 838

VISTOS:

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: "HERRERO, JULIÁN RODRIGO con PODER EJECUTIVO. Acción de nulidad" (Ficha No. 489/2015).

RESULTANDO:

I) El actor compareció y dedujo pretensión anulatoria contra el decreto N° 373/2014, de 17 de diciembre de 2014, reglamentario de los artículos 13 y 14 de la ley N° 18.876, en tanto afecta su situación como contribuyente del impuesto a la renta en virtud de la enajenación de un inmueble rural que realizó el 26 de julio de 2012.

Los referidos artículos legales modificaron la forma ficta y opcional de cálculo de las rentas por incremento patrimonial derivadas de enajenación de inmuebles rurales con relación al IRPF e IRAE sustituyéndola por un sistema en parte ficto y en parte sobre renta real.

La Ley solamente realizó una referencia al llamado índice IMIPVIR allí previsto pero no determinó en forma expresa los datos o factores indicativos necesarios para su valoración y establecimiento.

Al día siguiente a la aprobación de la Ley N° 18.876 se dictó el decreto N° 511/2011, reglamentario de sus artículos 13 y 14, y la resolución N° 4515/011 del MEF que fijó el Índice Medio del Incremento de los Precios de Venta de los Inmuebles Rurales (IMIPVIR), por el período del 1° de julio de 2007 al 31 de diciembre de 2011.

Con posterioridad, se continuaron emitiendo resoluciones fijando el IMIPVIR hasta el 14 de octubre de 2014.

El 26 de julio de 2012 el compareciente enajenó el inmueble rural padrón 4077, de la 10ª sección catastral del Departamento de Río Negro y escogió la opción ficta para el pago del tributo por IRPF. Tributo la suma de \$ 1.210.184 como consecuencia de la aplicación del IMIPVIR establecido por resolución del MEF de 18 de julio de 2012.

En el entendido que tanto el decreto N° 511/2011 como las resoluciones dictadas por el MEF adolecían de manifiesta ilegitimidad, interpuso los recursos administrativos correspondientes y presentó demanda de nulidad ante el Tribunal en el expediente ficha N° 180/2013.

El 30 de setiembre de 2014 recayó la sentencia N° 436/2014, mediante la cual el Tribunal anuló el decreto N° 511/2011 con efectos generales y absolutos, lo que trajo como consecuencia su eliminación del mundo jurídico a todos los efectos, en conceptos que resultan trasladables a su caso concreto.

Como consecuencia de la inexistencia del decreto N° 511/2011, que confería ilegítimamente facultades al MEF, se produjo un fenómeno de nulidad en cascada que determinó inexorablemente la inexistencia de todas las resoluciones que al amparo de aquel decreto habían determinado el IMIPVIR hasta el 30 de setiembre de 2014.

En virtud de lo que viene de expresarse, el compareciente pagó indebidamente el IRPF ya que en virtud de la nulidad absoluta y con efectos generales del decreto N° 511/2011 el mismo fue liquidado y abonado mediante la aplicación de un índice que devino inexistente.

En virtud de lo expuesto, el Poder Ejecutivo dictó los decretos N° 373/2014 y 374/2014, ambos del 17 de diciembre de 2014.

Por el decreto N° 374/2014, se dispuso para el futuro (a partir del 1° de enero de 2015) que el IMIPVIR sería fijado directamente por el Poder Ejecutivo, adaptándose la reglamentación al criterio jurisdiccional.

En cambio, por el decreto N° 373/2014 se determinaron de forma retroactiva y aplicable a ventas anteriores a su vigencia los mismos índices de IMIPVIR que devinieron nulos por la sentencia N° 436/2014, de 30 de setiembre de 2014.

El decreto N° 373/2014 le causa agravio porque:

1°) Pretende imponer retroactivamente los mismos índices de IMIPVIR que devinieron inexistentes y abarcaron el período comprendido entre la vigencia de la Ley N° 18.876 (1° de enero de 2012) y la de los decretos N° 373 y 374 del 2014 (ambos del 17 de diciembre de 2014).

2°) Adolece de una total ausencia de motivación.

La violación de las normas constitucionales y legales en que se incurrió mediante el dictado del decreto N° 373/2014 amerita que se declare su nulidad con efectos generales y absolutos.

En cuanto a la *ilegitimidad de la solución retroactiva* del decreto N° 373/2014, ella surge implícitamente admitida en el mismo, en la medida que se entendió “*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*”.

Los índices que sucesivamente habían sido fijados por el MEF devinieron inexistentes.

El decreto N° 373/2014 pretende reiterarlos fijando los índices por el período del 30 de junio de 2007 al 30 de setiembre de 2014, haciéndolos aplicables a enajenaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2014.

Con ello se pretenden regular situaciones cronológicamente anteriores a su dictado, en violación del principio de irretroactividad de los actos administrativos.

El Poder Ejecutivo reconoce la inexistencia del IMIPVIR para los períodos fijados bajo la vigencia del decreto N° 511/011 pero expresa erróneamente que dicha circunstancia determinó la invalidez de la opción de tributar las rentas por base ficta. De ceñirse a esa postura habría que liquidar en base real, lo cual es totalmente equivocado.

La opción de tributar sobre base ficta es un derecho del contribuyente que tiene base legal. La imposibilidad fáctica de determinar la obligación tributaria sobre base ficta como consecuencia de un obrar ilegítimo del Poder Ejecutivo carece de aptitud para extinguir ese derecho.

La consecuencia de dicha imposibilidad radica en la no existencia de obligación tributaria alguna o en el mejor de los casos en su no exigibilidad.

La convalidación a que alude el Poder Ejecutivo es claramente innecesaria porque nadie puede quitar a los contribuyentes su derecho legal a ejercer la opción. No es necesario ningún decreto que convalide una opción conferida por Ley, que a diferencia del anulado decreto N° 511/011 se encuentra plenamente vigente.

En segundo término, la alegada certeza jurídica que se pretende otorgar es solamente para los contribuyentes que no cuestionaron la

legalidad del decreto N° 511/011, como textualmente se desprende del considerando I) del decreto.

Finalmente, con el pretexto de convalidar la opción de quienes optaron por el régimen de liquidación ficto, el decreto N° 373/2014 pretende restituir por vía reglamentaria los índices fijados por el MEF que ya no existen más como consecuencia de la anulación con efectos generales del decreto N° 511/011.

En la medida en que la incidencia de la anulación tiene una solución muy concreta conforme a los principios básicos del Derecho Tributario Material, es claro que no existe ninguna amenaza a la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Por el contrario, la restauración retroactiva de dichos índices jurisdiccionalmente anulados, lejos de proteger a los contribuyentes que optaron por la liquidación ficta (que están en condiciones de repetir lo pagado) intenta proteger ilegítimamente los intereses de la Administración Tributaria.

El principio de la irretroactividad de la norma reglamentaria está expresamente reconocido por la doctrina nacional e internacional. Se entiende que la norma de Derecho Tributario Material, cualquiera sea su jerarquía, no debe ser retroactiva.

El art. 8 del Código Tributario consagra expresamente esta solución.

A nivel constitucional, la ausencia de norma que expresamente prohíba la retroactividad a nivel legislativo ha llevado a la doctrina a encontrar el fundamento en los principios constitucionales de certeza o seguridad jurídica, libertad, legalidad e incluso igualdad.

A nivel reglamentario sin embargo el principio de irretroactividad rige por imperio de normas legales de superior jerarquía como lo son el art. 8 del Código Tributario y el art. 7 del Código Civil.

Valdés Costa, siguiendo a Levrero y Sayagués Laso sostuvo que las normas reglamentarias no tienen efecto retroactivo salvo que la ley faculte a la Administración para darle dicho alcance. Más recientemente Cajarville se pronunció en similar sentido. También el Tribunal ha seguido esa línea de razonamiento (sentencia N° 773/2002).

Es muy claro que el principio en materia de reglamentos es el de su irretroactividad, salvo expresa autorización legal expresa.

El art. 1° del decreto N° 373/2014 al reproducir los índices fijados por resoluciones del MEF al amparo del decreto N° 511/011, que fue anulado con efectos generales y absolutos encuadra en un caso muy claro de aplicación retroactiva en tanto intenta regular materia atinente a hechos generadores configurados con anterioridad a su dictado, al punto tal que los contribuyentes ya enajenaron sus inmuebles (y ya pagaron sus impuestos).

Cajarville expresa que 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.

En virtud de lo expuesto, es dable concluir que el art. 1° del decreto N° 373/014 incurrió en flagrante irretroactividad sin que exista ninguna norma legal que expresa o aun implícitamente así la haya autorizado.

En definitiva, la fijación retroactiva de los índices o coeficientes del IMIPVIR relativos a períodos anteriores a su vigencia es totalmente ilegítima y así deberá declararse.

En lo que respecta a la *ausencia total de motivación*, sostuvo que los artículos 13 y 14 de la Ley N° 18.876 no definieron al IMIPVIR ni fijaron los criterios o parámetros en base a los cuales el Poder Ejecutivo fijaría los valores de dichos índices, vicio sustancial que reitera el decreto N° 373/2014 aunque obviamente con diferente consecuencia jurídica.

El decreto N° 373/2014 se limitó a corregir formalmente el vicio de incompetencia del MEF señalado por la sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo y a reiterar exactamente los mismos índices que había fijado éste, por iguales períodos.

No expresó los criterios o parámetros en base a los cuales fijó los valores de los índices. Tampoco expresó qué repartición del Poder Ejecutivo los elaboró.

Tratándose de un índice que es utilizado a efectos de cuantificar las rentas gravadas de determinado tipo de operaciones, la pauta técnica a la que deban ceñirse quienes lo elaboren constituye materia reservada a la Ley. Se trata de un aspecto esencial a la hora de determinar la base de cálculo.

En consecuencia, la delegación al Poder Ejecutivo de la competencia para fijar el IMIPVIR realizada por la Ley N° 18.876 es inconstitucional en tanto viola el principio de reserva de ley estatuido en los artículos 10 y 85 numeral 4° de la Constitución.

El decreto no especifica o aclara qué universo de inmuebles consideró para fijar los índices, planteándose la duda de si han sido todos aquellos categorizados como rurales o sólo los afectados a una explotación agropecuaria.

En síntesis, también deberá declararse la nulidad del decreto N° 373/2014, por adolecer de una total ausencia de motivación (fs. 6 a 20 vto.).

II) Conferido el correspondiente traslado compareció la Dra. Alicia Guidini, -en representación del Ministerio de Economía y Finanzas-, quien identificó el acto encausado y resumió el planteo del actor, tras lo cual contestó la demanda oponiéndose al accionamiento.

Señaló que la postura de la parte actora no resiste ningún análisis.

Sostener que la obligación de tributar desapareció por el hecho que se anularon los índices no tiene ningún fundamento posible. Esto surge claramente de los argumentos expuestos de la demanda, que se han centrado básicamente en el aspecto retroactivo de la fijación de los nuevos índices y en la supuesta falta de motivación del acto. De modo alguno fundó el actor su teoría de que la obligación de tributar quedó extinguida por la anulación de los índices fijados en función del decreto N° 511/2011.

Aunque el decreto N° 511/2011 haya sido anulado con efectos generales y absolutos la obligación de tributar que alcanza al actor subsiste porque fue establecida por una norma de rango legal que no fue impugnada.

Los artículos 13 y 14 de la Ley N° 18.876 establecieron una opción a favor del contribuyente a los efectos de determinar la renta computable, resultado de la enajenación de inmuebles rurales.

La norma madre es el art. 20 del título 7 del Texto Ordenado 1996, que estableció la obligación de tributación de la enajenación de inmuebles rurales.

El actor al enajenar el inmueble rural de su propiedad configuró el

hecho generador previsto en la norma de rango legal. Su posición desconoce lo establecido en el último inciso del art. 2 del Código Tributario, que habilita al legislador a delegar en el Poder Ejecutivo la determinación de las bases de cálculo.

No puede sostenerse que la obligación de tributar desapareció por el hecho que se haya anulado el decreto impugnado y conjuntamente los índices establecidos.

En caso de carecer de índice, la obligación del contribuyente persiste y puede hacer una estimación personal tributando en función de ella, supeditando a la determinación de la Administración la certeza de su estimación. Así lo dispone el art. 61 del Código Tributario al establecer el deber de iniciativa. También el art. 71 del Código Tributario prevé la posibilidad de formular una consulta al organismo.

La sentencia anulatoria no discutió la vigencia de los artículos 13 y 14 de la Ley N° 18.876. En consecuencia, no refirió a la vigencia y existencia de la obligación legal de tributar.

Al haber devenido impracticable la opción regulada por el decreto N° 511/2011 no puede sostenerse que la obligación tributaria desapareció por ese motivo. La única consecuencia es que no existe una base sobre la cual determinar la cuantía del tributo.

Como lo afirma Valdés Costa, el acto de determinación no crea el derecho, el que nació con el acaecimiento del hecho previsto en la Ley.

Acaecido el presupuesto legal nace el vínculo de crédito y debido de una suma de dinero entre el Estado y el sujeto pasivo.

Esta posición además sería violatoria del principio de *“igualdad de tratamiento ante las cargas públicas”*, previsto en los artículos 8 y 72 de la

Constitución. No puede sostenerse que quienes tributaron por el valor real queden en una posición diferente frente al mismo tributo.

Los únicos modos de extinción de la obligación tributaria son el pago, la compensación, la prescripción, la remisión y la confusión. La sentencia anulatoria de un decreto no extinguió la obligación ya abonada.

En cuanto a la *retroactividad del decreto impugnado*, los artículos 13 y 14 de la Ley N° 18.876 establecieron una opción a favor del contribuyente entre dos formas de tributación: una sobre el valor real y otra sobre un ficto a fijar por el Poder Ejecutivo. Aunque el decreto N° 511/2011 haya sido anulado por razones de forma, éste establecía *un régimen más beneficioso a la hora de tributar, para la generalidad de los contribuyentes*. Prueba de ello es que hasta el mismo actor que impugnó la norma se benefició de ella.

El principio de retroactividad contiene excepciones. Así lo expresa Valdés Costa en su Curso de Derecho Tributario cuando señala que por regla general hay una admisión expresa implícita de la retroactividad de las normas favorables. Si el Estado, por motivos que considera oportunos o convenientes, llega a la conclusión de que debe rebajar o suprimir un tributo, o establecer una exoneración, o prorrogar una ya vencida, no existe ningún principio jurídico que impida esa renuncia al crédito. Así lo ha entendido también el Tribunal siguiendo a Sayagués Laso y Rotondo.

Resulta claro que la retroactividad de las normas es posible cuando redundan en beneficio del contribuyente.

La sentencia del Tribunal N° 436, de 30 de setiembre de 2014, anuló el decreto N° 511, de 30 de diciembre de 2011, con efectos generales y absolutos. Esto implica que todos los aportes realizados por los

contribuyentes que optaron por abonar con aplicación de los índices establecidos en cumplimiento de dicho decreto habrían sido anulados.

La razón que motivó la sentencia anulatoria fue que el Tribunal entendió que el Poder Ejecutivo no estaba facultado para desconcentrar privativamente las atribuciones que la Ley le había asignado en forma directa.

Ahora bien, el actor tributó por la opción que era más conveniente a sus intereses y luego de elegirla impugnó las normas de las que se benefició.

No puede mantenerse que el decreto es retroactivo o que el efecto de la declaración de nulidad “*erga omnes*” del decreto N° 511/2011 implique que deba desconocerse toda la normativa reguladora del caso. Se salvó un vicio de forma pero se mantuvieron las soluciones de mérito o sustantivas en cuanto a la determinación de la renta gravada por IRPF o IRAE. Las cuestiones de mérito no influyeron en la decisión jurisdiccional.

La intención del Poder Ejecutivo es ajustar su accionar a la norma legislativa y convalidar la aplicación de un régimen de cálculo efectuado al amparo de la norma anulada con la sanción de otra de idéntica jerarquía ajustada a derecho.

Lo que corresponde de acuerdo a derecho es que el actor ajuste su base de cálculo de conformidad con lo preceptuado por la norma legal y sus decretos reglamentarios N° 373 y 374 de 2014, que convalidan la opción ficta de determinación de la renta computable en sede de IRPF e IRAE.

Con respecto al vicio de *ausencia de motivación*, indicó que el decreto tiene suficiente y justificada fundamentación. Si el acto que estableció los índices fue anulado, de no existir éstos podría tomarse lo

pagado como liquidación adelantada de la otra opción establecida por la Ley. Esto es: tributar por el valor real. Y esa opción sería sin dudas perjudicial para quienes abonaron el impuesto por la opción del ficto que luego resultó anulada.

El decreto tiene suficiente fundamento en lo expuesto en el considerando II) en cuanto expresa que es necesario recomponer la serie del índice IMIPVIR a partir de la entrada en vigencia de los artículos 13 y 14 de la Ley N° 18.876, a efectos de garantizar la seguridad y estabilidad de los intereses individuales de los contribuyentes.

Por otra parte, de todos los antecedentes surgidos como consecuencia de los artículos 13 y 14 de la Ley N° 18.876 surgen sobradamente acreditados los motivos de su sanción.

La imposibilidad de la determinación de la base de cálculo por el régimen de liquidación ficta por el IMIPVIR dejó la única alternativa de determinación según el valor real, perjudicando de ese modo a los contribuyentes que no cuestionaron la legalidad del decreto. Por ese motivo se dictó un decreto reconstruyendo la forma de determinación del IMIPVIR pero salvando las observaciones de legalidad expresadas en la sentencia del Tribunal. Con ello se otorgó certeza a todos los pagos realizados en función de aquellos índices anulados.

La anulación refirió específicamente a la desconcentración realizada por el Poder Ejecutivo en el Ministerio de Economía y Finanzas. Ninguna objeción se hizo a los contenidos del decreto N° 511/2011 ni a los sucesivos dictados en función de este.

En cuanto a los cuestionamientos del actor a la ausencia de motivación de la norma legal, de acuerdo a nuestra Constitución el ámbito

para juzgarlas es el proceso de inconstitucionalidad ante la Suprema Corte de Justicia y no mediante una solicitud de anulación ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

Por otra parte, tampoco es cierto que la norma legal haya dejado librada a la Administración la fijación del índice en forma discrecional ya que la misma denominación contiene en sí los elementos de su definición y su fijación. La sigla IMIPVIR significa “*Índice Medio de Incremento de Venta de Inmuebles Rurales*”. Toda la lógica de los artículos 13 y 14 de la Ley N° 18.876 remite a cometidos específicos de la Dirección Nacional de Catastro.

No se trata de una omisión legislativa en una materia reservada a la Ley. Se trata de la aplicación de una técnica legislativa ya empleada en otras oportunidades por la cual se le encarga al Poder Ejecutivo de quien depende el organismo competente en la materia la tarea del relevamiento de los datos pertinentes y la realización de los cálculos para la fijación del índice. El organismo encargado de las mediciones y las tasaciones de los valores de inmuebles es la Dirección Nacional de Catastro.

En cuanto a la objeción relacionada con encomendar al Poder Ejecutivo no solo la tarea técnica de su elaboración sino la propia definición y bases del índice, tampoco asiste razón al actor. La denominación del índice de que se trata ya contiene todos los elementos necesarios para su fijación. Se trata de una mera operación material cuyo procedimiento está contenido en la misma norma. El precio de los inmuebles rurales es un dato de la realidad que no necesita ser elaborado sino simplemente recogido.

Con relación a la falta de expresión de sobre qué estudios deberá

basarse la instrumentación material, no se está ante un índice que requiera de estudios para su fijación sino simplemente la realización de una operación aritmética normal sobre datos ya existentes.

Quien fijó en esta oportunidad el IMIPVIR es el Poder Ejecutivo, en cumplimiento de lo dispuesto por la norma legal. Y lo hizo con los mismos índices que ya había recogido la Dirección Nacional de Catastro, simplemente con el relevamiento de datos y la realización de cálculos que por su competencia le son inherentes.

Tanto el art. 13 como el 14 aluden a “*las condiciones que determine el Poder Ejecutivo*”, razón por la cual la motivación que pretende el actor no es requerida por la norma de rango legal.

Por otra parte, el decreto tiene motivación suficiente, la que surge de los contenidos emergentes del “*Visto*”, los “*Resultandos*” y “*Considerandos*” que transcribe.

La motivación es absolutamente válida en la medida que de no poder realizar la opción por la tributación por el ficto establecido en la ley los contribuyentes se verían obligados a tributar en función del valor real, aunque ello no fuera de su conveniencia.

En conclusión, ninguna de las observaciones realizadas por el actor a la impugnada son de recibo (fs. 27 a 43).

III) Por decreto No. 9103/2015, de 9 de octubre de 2015 (fs. 45) se dispuso la apertura a prueba diligenciándose la que luce agregada y certificada a fs. 58.

IV) En etapa de alegatos el actor alegó (fs. 105-110) agregando consulta de los especialistas en Derecho Financiero, Dres. José Luis Shaw y Mario Ferrari Rey (fs. 62 a 104) y luego lo hizo la demandada

(fs. 113 a 115).

V) El Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo se pronunció por dictamen No. 685/16, de 15 de setiembre de 2016, por el que aconsejó desestimar la demanda y confirmar el decreto impugnado (fs. 118 a 120 vto.).

VI) Puestos los autos para sentencia, previo pase a estudio de los Sres. Ministros en forma sucesiva, se acordó en legal y oportuna forma (fs. 122).

CONSIDERANDO:

I) En el aspecto formal, se han cumplido las exigencias que, según la normativa vigente (Constitución arts. 317 y 319 y Ley No. 15.869 de 22 de junio de 1987, arts. 4 y 9) habilitan el examen de la pretensión anulatoria.

Se procesa en autos el decreto N° 373/014, emitido el 17 de diciembre de 2014 por el cual el Presidente de la República, actuando en Consejo de Ministros, dispuso la fijación del Índice Medio del Incremento de los Precios de Venta de los Inmuebles Rurales (IMIPVIR) a partir del 1° de julio de 2007 y hasta el 30 de setiembre de 2014 (fs. 2 a 3, A.A. y fs. 3 a 4 infolios).

El encausado fue publicado en el Diario Oficial el 29 de diciembre de 2014 y el recurso de revocación fue interpuesto el 10 de febrero de 2015, teniendo presente la suspensión del plazo operada en virtud de la Feria Judicial Mayor (fs. 5, A.A.).

El agotamiento de la vía administrativa se produjo mediante resolución del Poder Ejecutivo N° 164, de 25 de mayo de 2015, por la cual

se confirmó la resolución originaria (fs. 13 a 13 vto., A.A.), la que fue notificada el 28 de mayo de 2015 (fs. 17, A.A. y 6 vto.).

La demanda se presentó tempestivamente el 11 de agosto de 2015, en virtud de la suspensión del plazo durante la FERIA Judicial Menor (nota de cargo, fs. 21 infolios).

II) El Tribunal, por unanimidad de sus integrantes, habrá de apartarse de la solución propuesta por el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo (fs. 118 a 120 vto.) y declarará la nulidad del acto administrativo impugnado.

III) A fin de efectuar un correcto abordaje de la situación planteada corresponde realizar una reseña de los antecedentes relevantes para la resolución de la causa.

El 29 de diciembre de 2011, se promulgó la Ley N° 18.876, la que en su Sección II, artículos 13 y 14, modificó la forma de cuantificación de la renta gravada por el impuesto a la renta de las personas físicas (IRPF) y el impuesto a la renta de las actividades económicas (IRAE), por las rentas derivadas de la enajenación de inmuebles rurales adquiridos con anterioridad al 1.7.2007, en la modalidad ficta de liquidación.

El 30 de diciembre de 2011, el Poder Ejecutivo dictó el decreto N° 511/2011, reglamentario de los artículos 13 y 14 de la Ley N° 18.876.

El 30 de setiembre de 2012, el Tribunal emitió la sentencia N° 436/2014, mediante la cual se anuló con *efectos generales y absolutos* el referido decreto, al constatarse un vicio de competencia por cuanto se entendió que el Poder Ejecutivo había realizado una ilegítima desconcentración privativa de atribuciones en el MEF.

El 17 de diciembre de 2014 el Poder Ejecutivo promulgó el decreto N° 373/2014, subsanando el vicio de forma observado por el Tribunal y recomponiendo 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.

IV) **Análisis contextual de la legislación en virtud de la cual se dictaron los decretos N° 511/2011 y N° 373/2014.**

Con anterioridad a la reforma tributaria introducida por la Ley N° 18.083, de 27 de diciembre de 2006, la venta de campos/tierras no estaba gravada por ningún impuesto, ya fuera que el enajenante se tratara de una persona física o jurídica.

Como lo explica Alexandra Weisz, *“La introducción de un gravamen a la venta de tierra trajo consigo la necesidad de un atenuante: el ficto. Es así que en la venta que realiza una sociedad, se permitió optar por un ficto del 6% del precio de venta sobre el que aplicar la alícuota del IRAE (25%), lo que da un 1,5%, y si quien vende es una PF entonces el ficto es el 15%, al que se le aplica el 12% de IRPF arribando a un 1,8% del precio de venta.*

Posteriormente, la Ley No. 18.876 introdujo modificaciones al ficto para las ventas efectuadas a partir del 1°/1/2012, disponiendo que a partir de esa fecha, la renta neta se calculará como la sumatoria del importe resultante de aplicar el porcentaje que corresponda (6% o 15%,) sobre el valor en plaza (VP) del inmueble al 1°/7/2007, más la diferencia entre el precio de venta y el referido VP actualizado, resultando esta forma de cálculo en un impuesto más gravoso.

Para la determinación del VP al 1º/07/2007 se deberá deflactar el precio de venta, utilizando el Índice Medio del Incremento de los Precios de Venta de los Inmuebles Rurales (IMIPVIR)”. (Cf. Alexandra Wiesz, “Impuesto a la renta en la venta de campos: ¿Cómo calcularlo?”) CADE, Comentario de Consultoras N° 2146).

Los artículos 13 y 14 de la Ley N° 18.876 vinieron a modificar la forma ficta opcional de cálculo de las rentas por incremento patrimonial derivadas de la enajenación de inmuebles rurales, tanto en relación al Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) como al Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), en ambos casos respecto a inmuebles adquiridos con anterioridad al 1º de julio de 2007, fecha de entrada en vigencia de la reforma tributaria implementada por la Ley N° 18.083.

El artículo 13 dispuso: “***Rentas por enajenación de inmuebles rurales para contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas***). - *Sustitúyese el último inciso del literal B) del artículo 20 del Título 7 del Texto Ordenado 1996, por los siguientes:*

Para los inmuebles no rurales adquiridos con anterioridad al 1º de julio de 2007, el contribuyente podrá optar por determinar la renta computable, aplicando al precio de venta o al valor en plaza, según corresponda, el 15% (quince por ciento). En ningún caso el valor considerado para la aplicación del referido porcentaje podrá ser inferior al valor real vigente fijado por la Dirección Nacional de Catastro.

Para los inmuebles rurales adquiridos con anterioridad al 1º de julio de 2007, el contribuyente podrá optar por determinar la renta computable, aplicando al valor en plaza del inmueble al 1º de julio de

2007, el 15% (quince por ciento), más la diferencia entre el precio de la transacción del inmueble y el valor en plaza del inmueble al 1° de julio de 2007, siempre que esta diferencia sea positiva. En ningún caso el valor considerado para la aplicación del referido porcentaje podrá ser inferior al valor real vigente fijado por la Dirección Nacional de Catastro. Lo dispuesto en el presente inciso regirá para enajenaciones de inmuebles realizadas a partir del 1° de enero de 2012.

Para la determinación del valor en plaza del inmueble al 1° de julio de 2007, se deflactará el precio de la transacción aplicando el Índice Medio del Incremento de los Precios de Venta de los Inmuebles Rurales (IMIPVIR), publicado al último día del mes inmediato a la enajenación, en las condiciones que determine el Poder Ejecutivo. A los efectos de determinar la diferencia a que refiere el inciso anterior, dicho resultado se ajustará por el incremento del valor de la unidad indexada entre el 1° de julio de 2007 y el último día del mes del índice utilizado (IMIPVIR).

En el caso de transmisión de inmuebles originadas en donaciones o enajenaciones a título gratuito, se reputará valor de adquisición al valor real vigente fijado por la Dirección Nacional de Catastro.

Lo recaudado en virtud de la enajenación de inmuebles rurales a que refiere el presente artículo realizadas a partir del 1° de enero de 2012, será afectado a políticas de desarrollo del Instituto Nacional de Colonización.”

El artículo 14 estableció: “***(Rentas por enajenación de inmuebles rurales para contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas).*** - Sustitúyese el inciso segundo del artículo 47 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, por los siguientes:

“Cuando las rentas derivadas de la enajenación de bienes inmuebles afectados a actividades agropecuarias se encuentren alcanzadas por este impuesto, los contribuyentes podrán optar por determinar la renta neta de acuerdo al régimen general o por considerar como tal el 6% (seis por ciento) del valor en plaza del inmueble al 1° de julio de 2007, más la diferencia entre el precio de la transacción del inmueble y el valor en plaza del inmueble al 1° de julio de 2007, siempre que esta diferencia sea positiva. Esta opción se aplicará con relación a los inmuebles que hubieran sido adquiridos con anterioridad al 1° de julio de 2007, y en ningún caso el valor considerado para la aplicación del referido porcentaje podrá ser inferior al valor real vigente fijado por la Dirección Nacional de Catastro.

Para la determinación del valor en plaza del inmueble al 1° de julio de 2007, se deflactará el precio de la transacción aplicando el Índice Medio del Incremento de los Precios de Venta de los Inmuebles Rurales (IMIPVIR), publicado al último día del mes inmediato a la enajenación, en las condiciones que determine el Poder Ejecutivo. A los efectos de determinar la diferencia a que refiere el inciso anterior, dicho resultado se ajustará por el incremento del valor de la unidad indexada entre el 1° de julio de 2007 y el último día del mes del índice utilizado (IMIPVIR).

Lo dispuesto en el presente inciso regirá para enajenaciones de inmuebles realizadas a partir del 1° de enero de 2012, y lo recaudado por tal concepto será afectado a políticas de desarrollo del Instituto Nacional de Colonización.

En el caso de transmisión de inmuebles originadas en donaciones o enajenaciones a título gratuito, se reputará valor de adquisición al valor

real vigente fijado por la Dirección Nacional de Catastro.” (el subrayado y la negrilla no están en el original).

En este contexto de reforma legislativa es que aparece el Índice Medio del Incremento de los Precios de Venta de los Inmuebles Rurales (IMIPVIR) como elemento imprescindible para la determinación de la renta sobre la cual habrá de tributar en los casos en que haya ejercido la opción de tributación ficta. El valor en plaza al que aluden los artículos 13 y 14 de la Ley sólo se puede determinar en base a este índice.

V) **Análisis de los alcances de la sentencia N° 436/2014, que derogó con efectos generales y absolutos el decreto N° 511/2011.**

En lo medular de la sentencia N° 436/2014 se sostuvo que *“En el caso que nos ocupa, la competencia en cuestión (fijar el índice IMIPVIR), fue otorgada al Poder Ejecutivo por la ley (arts. 13 y 14 de la Ley N° 18.876). La Ley no facultó al Poder Ejecutivo a desconcentrar privativamente (ni tampoco a delegar), esa atribución.*

El acto reglamentario impugnado, establece derechamente que el IMIPVIR: “...será confeccionado en forma trimestral por el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) o la unidad ejecutora en la cual delegue dicha atribución.”

Es evidente que el Poder Ejecutivo descarga (desconcentra privativamente en términos técnicos), dicha competencia en un órgano subordinado jerárquicamente, sin una autorización legal para ello. Y tal proceder, resulta contrario a la Regla de Derecho (...)

Por tratarse de un acto reglamentario, corresponde declarar la nulidad del acto encausado 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 Colegiado: “...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).” (el subrayado no está en el original).

El actor sostuvo que como consecuencia de la nulidad declarada por la sentencia N° 436/2014 cayeron todos los índices de IMIPVIR que se dictaron al amparo del decreto N° 511/011, desapareciendo del mundo jurídico, consecuencia que fue reconocida implícitamente por el Poder Ejecutivo al emitir su decreto N° 373/2014 aludiendo a la necesidad de “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”.

La esencia de la “*quaestio decidendi*” radica en determinar si es legítimo o no “recomponer la serie del Índice Medio del Incremento de los Precios de Venta de los Inmuebles Rurales (IMIPVIR)”.

En la tesis del actor, ello no es legítimo porque ninguna norma legal expresa ni aun implícitamente autorizó la fijación retroactiva de los índices realizada en el decreto N° 374/2014. Los contribuyentes que realizaron la opción ficta legalmente conferida y liquidaron sus impuestos en base a índices que fueron anulados por la sentencia N° 436/2014 tienen un crédito

contra el Estado porque las obligaciones devinieron inexistentes o en el mejor de los casos inexigibles, por falta de la base de cálculo.

En la tesis de la demandada se trata de un supuesto de retroactividad en beneficio del contribuyente porque de lo contrario debería tributar por la opción del valor real ya que la obligación existe. Es posible que el hecho generador nazca y que la exigibilidad de la obligación quede suspendida hasta tanto pueda determinarse.

Esta parece ser la opinión del Señor Procurador del Estado, quien sostuvo que “(...) *partiendo de la base de la existencia de la obligación tributaria en cabeza del actor por expresa disposición legal, la anulación del Decreto 511/011, no puede implicar por vía oblicua la extinción de dicha obligación, ya que dichos modos de extinción son únicamente los establecidos en el art. 28 del CT (pago, compensación, confusión, remisión y prescripción).*” (fs. 119 vto.).

El Tribunal no comparte esta posición, por los fundamentos que se intentarán explicitar.

VI) Análisis de los elementos que constituyen la obligación tributaria a la luz de los artículos 13 y 14 de la Ley N° 18.876.

El Tribunal considera que en la forma en que se legislaron los supuestos de IRPF e IRAE en los artículos 13 y 14, limitándose a mencionar la existencia del IMIPVIR pero sin establecer una definición concreta ni establecer los parámetros sobre los cuales se encomienda su elaboración a la Administración, no puede sostenerse válidamente que la obligación tributaria haya nacido cuando se produjo la enajenación del inmueble.

Para que se pueda sostener que nació una obligación tributaria a cargo del actor es imprescindible que en la Ley se hayan previsto todos los elementos que permitan declarar su *existencia*.

Tales elementos, como enseña Valdés Costa, son de carácter objetivo y subjetivo. El primero constituye la descripción del hecho generador (posesión de una riqueza, la 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. (Cf. Ramón Valdés Costa, *“Instituciones de Derecho Tributario”*, Ediciones Depalma, Bs. As. 1992, p. 10 y ss.).

Más adelante, este autor señala: “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 (...)”. (El subrayado no se encuentra en el texto original).

En la medida en que los artículos 13 y 14 de la Ley N°18.876 no definieron al IMIPVIR ni establecieron los parámetros sobre los cuales se encomendó a la Administración su elaboración no puede sostenerse válidamente que la obligación haya nacido.

En otras palabras, si bien el hecho generador se verifica en el campo fenoménico, en la medida en que no existe una base de cálculo sobre la cual cuantificar la obligación, ésta no puede considerarse existente.

Como destacan en su consulta los Dres. Shaw y Ferrari, *“Entre los aspectos o elementos de la relación jurídica tributaria cuyo contenido es la obligación tributaria hay, en primer término, un aspecto subjetivo que, a su vez, presenta una doble faceta: por un lado, el sujeto activo (acreedor) y, por otro lado, el o los sujetos pasivos (deudores) designados por la ley. Y en segundo término, hay un aspecto cuantitativo, que en general presenta dos sub - aspectos que son, por un lado, la base de medición o base de cálculo y, por otro lado, el tipo de gravamen (alícuota o tasa cuando es un porcentaje de la base de cálculo), la conjunción de los cuales permite determinar la cuantía de la obligación tributaria (...)”*

Esa unidad conceptual intrínsecamente infraccionable del hecho generador definido por la ley tiene como consecuencia ineludible que si en la práctica (es decir en el mundo fenoménico) no se configuran todos los aspectos del mismo, no se habrá configurado el hecho generador y por tanto no nacerá la obligación tributaria correspondiente.

De igual forma, la unidad conceptual intrínsecamente infraccionable de la relación jurídica tributaria cuyo contenido es la obligación de pago de un tributo prevista en la ley para cuando acaezca en el mundo fenoménico el hecho generador tiene como consecuencia ineludible que, si en la ley no está definido alguno de los aspectos o elementos de dicha obligación (ya sea el o los sujetos pasivos, la o las alícuotas o tasas, o la base de cálculo), no existirá en realidad obligación tributaria alguna, por inexistencia de alguno o algunos de los elementos esenciales y necesarios de la misma (...)”

En definitiva (...), resulta claro que la definición de la base de cálculo es tan trascendente como la del hecho generador. La ocurrencia de

este último en el campo fenoménico es lo que determina, en principio, el nacimiento de la obligación tributaria, pero si no existe base de cálculo sobre la cual cuantificar dicha obligación, esta no puede considerarse existente” (Cf. consulta agregada, fs. 75 y fs. 79).

Los consultantes abordan la posibilidad de que habiendo ocurrido el hecho generador previsto en la ley no pueda determinarse en ese momento la base de cálculo pero advierten que *“Si no hay base de cálculo establecida por la ley, o legítimamente establecida por el Poder Ejecutivo, entonces no existirá obligación tributaria alguna por faltar uno de los elementos esenciales para su cuantificación. Por más que se haya configurado en la práctica el hecho generador o presupuesto de hecho descrito en la ley, la inexistencia de base de cálculo para cuantificar el importe de la obligación es tan determinante como la inexistencia del presupuesto de hecho.”* (Cf. consulta agregada, fs. 82).

En este caso, la mera mención a la aplicación del IMIPVIR *“en las condiciones que determine el Poder Ejecutivo”* determina que no haya habido una base de cálculo como elemento esencial para la cuantificación del tributo y para el nacimiento de la obligación tributaria.

Al haber sido declarado nulo el decreto N° 511/011 con efectos *generales y absolutos* desaparecieron del mundo jurídico los índices IMIPVIR que se establecieron durante su vigencia y no pueden ser reinstaurados en forma retroactiva a hechos acaecidos con anterioridad a su vigencia.

VII) Análisis de los agravios relacionados con la ilegitimidad de la solución retroactiva y de la inaplicabilidad de la retroactividad *in bonus*.

El decreto N° 373/2014 es explícito en su considerando II) en cuanto al propósito de “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.” (el subrayado y la negrilla no están en el original).

Luego, en el artículo 1° se fija el valor del Índice Medio del Incremento de los Precios de Venta de los Inmuebles Rurales (IMIPVIR), a partir del 1° de julio de 2007 y en el artículo 2° se dispone 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 computada a los efectos del IRAE o del IRPF, según corresponda, aplicando el IMIPVIR fijado en el artículo anterior (...).” (el subrayado y la negrilla no están en el original).

Quiere decir que por un decreto que fue *promulgado* el 17 de diciembre de 2014 y *publicado* el 30 de diciembre de 2014, se reglamentó situaciones que se retrotraen al 1° de enero de 2012.

De acuerdo con la solución establecida por el art. 7 del Código Tributario, “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.”

En este sentido, cabe señalar que al comentar esta disposición “*el Prof. Valdés Costa, señalaba -con 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). (sentencias N° 426/2016 y 815/2016).

En la misma línea de razonamiento, Rotondo ha dicho que “*En el tiempo, como principio rige de inmediato y para el futuro. La regla es la no retroactividad de las normas ya que, de otro modo, estas estarían quitando la vigencia de las anteriores al pretender modificar o restringir las consecuencias jurídicas de hechos acaecidos durante esa vigencia. Ello está vinculado con el valor seguridad, el saber a qué atenerse por parte de los administrados, constitucionalmente protegido (arts. 7, 10, 72 y concordantes).*

Se parte de la base de lo establecido en el art. 7 del Código Civil (“Las leyes no tienen efecto retroactivo”) y, si se admite que una ley pueda establecer su específica retroactividad, ello no sucede con el reglamento, por su propia disposición.

Incluso la ley no tiene “absoluta discrecionalidad” fuera de la materia penal para darle dicha eficacia: “del contexto y del espíritu de las normas constitucionales es posible inferir soluciones más protectoras de la seguridad de los derechos subjetivos de trascendencia patrimonial (...)”

expresa A.R. Real, quien se apoya en las enseñanzas de B. Villegas Basivalbaso” (Cf. Felipe Rotondo Tornaría, “Manual de Derecho Administrativo”, 8ª edición, ampliada y actualizada a enero de 2014p. 83 a 84).

Más allá de lo consignado, debe tenerse presente que existen dos casos en los que se admite la retroactividad de los reglamentos:

- a) Cuando la Ley expresamente o implícitamente lo faculta;
- b) Cuando se verifica un supuesto de retroactividad *in bonus*.

Ninguno de estos supuestos se da en el caso, como se verá.

Con respecto al *primer supuesto*, advertía Sayagués en su tratado: *“Dada su naturaleza de norma general, reguladora de los casos que puedan presentarse en el futuro, el reglamento puede ser modificado en todo momento para adecuarlo a las conveniencias públicas, siempre que las modificaciones respeten las normas legales vigentes. Por análogas razones, las normas reglamentarias no tienen efecto retroactivo, salvo que la ley expresamente faculte a la administración para darle ese alcance, lo cual el legislador puede disponer ya que el principio de la irretroactividad tiene únicamente origen legal.”* (Cf. Enrique Sayagués Laso, *“Tratado de Derecho Administrativo”*, 6ª edición, Clásicos Uruguayos, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, FCU, Reimpresión, Agosto de 1991, tomo I, p. 132 a 133. **sentencias N° 964/2011, 568/2013, 619/2013, 696/2013 y 419/2014**) (el subrayado y la negrilla no están en el original).

Más adelante en el tiempo, Cajarville señaló: *“El principio sobre la eficacia de las normas en el tiempo es el de la irretroactividad. Para las leyes, está establecido en una norma legal; el Código Civil dispone en su*

art. 7º: “Las leyes no tienen efecto retroactivo” En cuanto a los reglamentos, a falta de norma expresa al respecto, el fundamento más invocado y sin duda el más fuerte de su irretroactividad radica en el principio de seguridad jurídica y en la invocación en su respaldo del art. 7º de la Constitución; ese principio se incorpora a nuestro ordenamiento con jerarquía legal, de manera que mediando habilitación legal, y sólo en tal caso, la Administración podrá dictar reglamentos con eficacia retroactiva. Entonces, tanto respecto de la ley como de los reglamentos, su aplicación retroactiva sólo será legítima si existe para ello habilitación legislativa compatible con la Constitución.” (Cf. Juan Pablo Cajarville Peluffo, Revista de Derecho Público, Año 23, Número 46, Diciembre 2014, p. 10 a 11) (el subrayado y la negrilla no están en el original).

En lo que respecta a la potestad de la Administración de restablecer en forma retroactiva índices de IMIPVIR que fueron declarados nulos con efectos generales y absolutos, se concuerda con lo dicho por los Dres. Shaw y Ferrari en cuanto señalan que “Se trata de un caso muy claro de aplicación retroactiva, en tanto la norma intenta regular materia atinente a hechos generadores configurados con anterioridad a su dictado, al punto que los contribuyentes ya enajenaron sus inmuebles y, como el propio decreto establece, ya liquidaron y pagaron los impuestos correspondientes (...)

Es notorio que no existe ninguna norma legal que expresa -o aún implícitamente- haya autorizado la fijación retroactiva de índices realizada en el decreto en examen.

Tan evidente es dicha circunstancia que el reglamentador se ve obligado a imputar a la sentencia del TCA un efecto inexistente, esto es la

supuesta obligación de “reliquidar” sobre base real (...)” (Cf. consulta agregada, fs. 90 y 92).

Descartada la existencia de una habilitación legal a reinstaurar por vía reglamentaria índices que se retrotraigan a hechos acaecidos con anterioridad a su vigencia resta por analizar el supuesto de la retroactividad *in bonus*.

La Administración basa su fundamentación en que, de no reinstaurarse los índices de IMIPVIR, el contribuyente se vería obligado a relíquidar los tributos sobre base real. Esta opción retroactiva le permitiría a la generalidad de los contribuyentes tributar mediante un régimen más beneficioso.

El planteo que formula la Administración no tiene en cuenta que el contribuyente ya ejerció válidamente la opción de tributar sobre base ficta al amparo de un derecho que le fue conferido por la Ley.

Por lo tanto, mal puede obligárselo luego y con efecto retroactivo a liquidar sobre una base real.

Como señalan Shaw y Ferrari en su consulta: “(...) cuando el contribuyente ejerció la opción por liquidar sobre base ficta, ese fue su derecho incuestionable y sobre tal situación no es posible volver atrás.

Si por virtud de un evento posterior que no le es atribuible al contribuyente, en tanto fue causado exclusivamente a partir de un actuar ilegítimo del Poder Ejecutivo, el régimen ficto por el cual optó el contribuyente se ve privado con efecto retroactivo de la base de cálculo prevista por la ley, no cabe otra solución acorde a Derecho que concluir que la correspondiente obligación tributaria ha devenido inexistente (...), ya que el contribuyente no está en absoluto obligado a liquidar sobre base

real, en tanto su opción fue ejercida legítimamente” (Cf. consulta agregada, fs. 84).

Como se habrá advertido, no se está ante los ejemplos que admite la doctrina y la jurisprudencia como hipótesis de retroactividad en beneficio de los contribuyentes como los casos de rebaja o supresión de un tributo, el establecimiento de una exoneración o la prórroga de una ya vencida.

Por tanto, el agravio relacionado con la ilegitimidad del decreto N° 373/2014, por el establecimiento de soluciones retroactivas respecto de hechos acaecidos con anterioridad a su vigencia merece ser acogido.

VIII) **Análisis de los agravios relacionados con la falta de motivación.**

Si bien lo expresado ya sería suficiente para declarar la nulidad del acto encausado, el Tribunal, por mayoría de sus miembros considera pertinente ingresar a la consideración del agravio relacionado con la falta de motivación del enjuiciado.

Esta posición no es compartida por el Dr. Alfredo Gómez Tedeschi para quien, a la luz de las consideraciones detalladas en el numeral anterior, no corresponde ingresar al análisis del presente agravio.

Se entiende que el vicio en la motivación se verifica como consecuencia de la errónea aplicación retroactiva que se realizó en el impugnado.

En efecto, de la lectura de sus resultandos y considerandos es posible advertir que su dictado se fundó en razones que no se condicen con la realidad.

En el resultando II) se previó que la declaración de nulidad del decreto N° 511/011 por parte del Tribunal, “*tiene como consecuencia la*

invalidez de la opción de tributar el IRAE o el IRPF, correspondiente a los incrementos patrimoniales derivados de la enajenación de inmuebles rurales, por el régimen de liquidación ficto, el cual pudo resultar para los contribuyentes más favorable que la liquidación sobre base real”.

Tal como se destacó en el apartado anterior, la opción de tributar sobre base ficta constituye un derecho del contribuyente que tiene base legal.

Por su parte, el considerando I) del decreto impugnado se estableció: *“Considerando conveniente otorgar certeza jurídica a los contribuyentes que no cuestionaron la legalidad del Decreto No. 511/011 y optaron por aplicar el régimen de liquidación ficto, permitiendo la convalidación de la opción oportunamente efectuada bajo la vigencia de la norma reglamentaria anulada, en la medida que resulte más favorable a sus intereses”.*

Al respecto, cabe señalar que más allá de la cuestionable redacción, en tanto de una primera lectura parecería estar dirigido exclusivamente a aquéllos contribuyentes que *“no cuestionaron la legalidad del Decreto No. 511/011”*, la alegada *“seguridad jurídica”* como fundamento de su dictado es innecesaria, pues como se señaló anteriormente, el derecho a optar por una forma de tributar u otra permanece intacto.

En lo que refiere a la restauración retroactiva de los índices que fueron anulados por la sentencia que dictara el Tribunal, es una medida que lejos de buscar *“contemplar”* o resguardar los intereses de los contribuyentes, evidencia ánimo recaudatorio.

Resultan en este sentido plenamente aplicables las palabras de Cajarville en cuanto advierte que *“Si los hechos operantes como supuestos*

normativo, o motivos del acto administrativo, no existen o no son como la Administración pretende, el acto estará viciado por inexistencia de motivos". (Cf. Juan Pablo Cajarville Peluffo, "Sobre Derecho Administrativo". t. II, FCU, Segunda Edición ampliada, p. 31-32).

En cuanto al procedimiento que se siguió para fijar dichos índices así como el tipo de inmuebles considerado para su fijación, estos no surgen del texto del decreto ni de los antecedentes administrativos. Sin perjuicio de ello, teniendo en cuenta la prueba rendida en el expediente ficha N° 180/2013 y la aplicación de la misma metodología que se aplicara llegando a resultados idénticos podría entenderse con el Señor Procurador del Estado que "*dichos índices se encuentran suficientemente motivados*" (fs. 120 a 120 vto.).

IX) Acerca de los alcances de la sentencia.

A juicio de la mayoría del Tribunal, por tratarse de un acto reglamentario, corresponde declarar la nulidad del acto encausado 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 Colegiado: "*...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).

Por los fundamentos explicitados, el Tribunal, en atención a lo dispuesto por los arts. 309, 310, 311 y concordantes de la Constitución de la República; por unanimidad

F A L L A:

Ampárase la demanda incoada y, en su mérito, anúlase el acto encausado con efectos generales y absolutos en la fase de cuestionamiento.

Sin sanción procesal específica.

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

Oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos agregados; y archívese.

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

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 por retroactividad planteado por el pretensor.

Muy brevemente, 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, que están gravadas por 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 ("régimen general") 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 general o 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 se dictó el Decreto N°511/011 de 30.12.2011, que fue anulado por este Tribunal -con efectos generales y absolutos- por entender que el Poder Ejecutivo incurrió en una ilegítima desconcentración de atribuciones en cuanto no fijó el IMIPVIR sino que delegó su fijación al Ministerio de Economía y Finanzas o a la unidad ejecutora que estime adecuada. 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 él contribuyente podía liquidar el impuesto por el régimen 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 y coincido que optar es un derecho del contribuyente.

4. El Decreto N°373/014 del 17.12.2014 que aquí se impugna, viene 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. Discrepo con la mayoría porque no advierto ninguna razón para sostener la ilegitimidad de esta norma 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 los contribuyentes que configuraron el hecho generador bajo la vigencia de la Ley N° 18.876 pero con anterioridad a la vigencia del Decreto N°373/014, 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 general o 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 del decreto impugnado, participa de esta última interpretación. Como señalan el actor y la sentencia que se dicta, 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 dicta el Decreto N°373/014. 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 el Decreto impugnado en cuanto establece 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.