

Montevideo, 27 de Julio de 2023

Estimados,

Presentes

De mi mayor consideración.

Ref.: Opinión jurídica resumida acerca de la adecuación o inadecuación constitucional del Proyecto de decreto aprobado por la Intendencia Municipal de Montevideo y enviado a la Junta Departamental de Montevideo a través de la Resolución N° 3572/23 en el expediente N° 2023-2000-98-000080 titulado “*SE CREA UN IMPUESTO, AL AMPARO DEL NUMERAL 6º. DEL ARTÍCULO 297 DE LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA, QUE GRAVARÁ A LOS VEHÍCULOS DE TRANSPORTE TERRESTRE QUE CARGUEN O DESCARGUEN A GRANEL, DENTRO DE LOS LÍMITES DEL DEPARTAMENTO DE MONTEVIDEO, LÍQUIDOS INFLAMABLES Y GAS LICUADO DE PETRÓLEO PARA SU COMERCIALIZACIÓN*” (en adelante, “el Proyecto”)

1. Descripción de la norma contenida en el Proyecto de Decreto

El Proyecto enviado a la Junta Departamental de Montevideo en análisis, señala estar “*al amparo del numeral 6o. del artículo 297 de la Constitución de la República*”, y estipula como aspecto material del hecho generador el gravar “*a los vehículos de transporte terrestre que carguen o descarguen a granel (...) líquidos inflamables y gas licuado de petróleo para su comercialización*”. Dentro de dicho aspecto material se señala que por líquidos inflamables *se entiende los líquidos con un punto de inflamación no superior a 93 °C, conforme la definición dada por el SISTEMA GLOBALMENTE ARMONIZADO DE CLASIFICACIÓN Y ETIQUETADO DE PRODUCTOS QUÍMICOS (SGA) de las Naciones Unidas*”.

Dentro del aspecto subjetivo dispone que serán contribuyentes de este “*impuesto el/los propietario/s y/o remitente de la carga, en forma solidaria*”. Adicionalmente el Proyecto designa como Agente de Retención del impuesto a *Administración Nacional de Combustibles Alcohol y Portland (ANCAP), Alcoholes del Uruguay (ALUR) y todas aquellas personas físicas o jurídicas de derecho público o privado que suministren los productos definidos en el artículo 1*” del Proyecto de Decreto.

Como aspecto temporal del hecho generador, el Proyecto señala que “*el pago del impuesto se realizará en forma mensual por los sujetos pasivos y/o los responsables de su pago, en las condiciones y plazos que establezca la reglamentación que se dicte a tales efectos.*”

En lo que hace al aspecto espacial del impuesto, se señala que el mismo se aplicará a los vehículos de transporte terrestre que carguen o descarguen a granel, “*dentro de los límites del Departamento de Montevideo*”.

En lo que respecta a la base de cálculo y alícuota aplicable se señala que la misma “será del 0,5 % del valor de los bienes transportados el cual será calculado en base a cantidad de litros por el precio de venta unitario”.

De acuerdo a lo solicitado, me expediré sobre un análisis preliminar de la adecuación del Proyecto de Decreto en caso de convertirse en Decreto con fuerza de Ley en su jurisdicción. El análisis es estrictamente técnico y se hace en mi carácter de Profesor Adjunto Grado III de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de la Universidad de la República. Adicionalmente, el mismo se analiza en abstracto por entender que el mismo es independiente de lo sentenciado por la Suprema Corte de Justicia en la sentencia N° 523/023.

2. La potestad tributaria departamental en lo que hace a la creación de impuestos en especial en lo que hace a su vinculación con la potestad tributaria nacional

El precepto principal mencionado en el Proyecto es el artículo 297 de la Constitución de la República, el cual en sus 13 numerales, señala las fuentes de ingresos de los gobiernos departamentales¹ y en especial,

¹ El artículo 297 dispone: “*Serán fuentes de recursos de los Gobiernos Departamentales, decretados y administrados por éstos:*

1º) *Los impuestos sobre la propiedad inmueble, urbana y suburbana, situada dentro de los límites de su jurisdicción, con excepción, en todos los casos, de los adicionales nacionales establecidos o que se establecieren. Los impuestos sobre la propiedad inmueble rural serán fijados por el Poder Legislativo, pero su recaudación y la totalidad de su producido, excepto el de los adicionales establecidos o que se establecieren, corresponderá a los Gobiernos Departamentales respectivos. La cuantía de los impuestos adicionales nacionales, no podrá superar el monto de los impuestos con destino departamental.*

2º) *El impuesto a los baldíos y a la edificación inapropiada en las zonas urbanas y suburbanas de las ciudades, villas, pueblos y centros poblados.*

3º) *Los impuestos establecidos con destino a los Gobiernos Departamentales y los que se creen por ley en lo futuro con igual finalidad sobre fuentes no enumeradas en este artículo.*

4º) *Las contribuciones por mejoras a los inmuebles beneficiados por obras públicas departamentales.*

5º) *Las tasas, tarifas y precios por utilización, aprovechamiento o beneficios obtenidos por servicios prestados por el Gobierno Departamental, y las contribuciones a cargo de las empresas concesionarias de servicios exclusivamente departamentales.*

6º) *Los impuestos a los espectáculos públicos con excepción de los establecidos por ley con destinos especiales, mientras no sean derogados, y a los vehículos de transporte.*

7º) *Los impuestos a la propaganda y avisos de todas clases. Están exceptuados la propaganda y los avisos de la prensa radial, escrita y televisada, los de carácter político, religioso, gremial, cultural o deportivo, y todos aquellos que la ley determine por mayoría absoluta de votos del total de componentes de cada Cámara.*

8º) *Los beneficios de la explotación de los juegos de azar, que les hubiere autorizado o les autorice la ley, en la forma y condiciones que ésta determine.*

9º) *Los impuestos a los juegos de carreras de caballos y demás competencias en que se efectúen apuestas mutuas, con excepción los establecidos por ley, mientras no sean derogados.*

10) *El producido de las multas:*

a) *que el Gobierno Departamental haya establecido mientras no sean derogadas, o estableciere según sus facultades;*

b) *que las leyes vigentes hayan establecido con destino a los Gobiernos Departamentales;*

c) *que se establecieran por nuevas leyes, con destino a los Gobiernos Departamentales.*

las fuentes tributarias. En efecto, en la enumeración del artículo 297, los tributos son el núcleo principal de los recursos necesarios para cumplir con los objetivos propuestos por el gobierno departamental.

Se debe partir de la base como lo ha hecho la doctrina y jurisprudencia nacional predominante, de la potestad autónoma y originaria que poseen las administraciones departamentales en materia tributaria, (además del giro del art. 297, que habla de ingresos “decretados y administrados por estos”) la evolución normativa a nivel constitucional, desde 1830, se ha encaminado desde una amplitud irrestricta en materia tributaria, hasta una diferenciación por especie, a partir de la Constitución de 1952.²

Y efectivamente, y siguiendo en todo a Blanco en este aspecto, nuestro ordenamiento jurídico da fundamentos evidentes y claros para entender que la distinción de las diferentes especies tributarias (impuesto, tasa y contribución especial), termina siendo un problema jurídico constitucional relevante³, debido a que la norma constitucional recoge la clasificación tripartita y les asigna regímenes jurídicos completamente diferentes y particulares en la mayoría de sus aspectos.

Los ejemplos más claros son el artículo 87, sobre mayorías especiales para “sancionar impuestos”, artículos 5 y 69 en materia de exoneraciones, 67 en cuanto a la financiación de la seguridad total a través de contribuciones especiales, el artículo 220, en relación a la “inmunidad impositiva” en relación a los entes del dominio industrial y comercial del Estado, plasmado en la ley N° 16.226, etc.

Pero dentro de nuestra Constitución, donde se justifica esta distinción de manera más intensa, es cuando se analizan las fuentes de ingresos de los gobiernos departamentales, previstas en el artículo 297 ya citado y

11) Las rentas de los bienes de propiedad del Gobierno Departamental y el producto de las ventas de éstos.

12) Las donaciones, herencias y legados que se le hicieren y aceptare.

13) La cuota parte del porcentaje que, sobre el monto total de recursos del Presupuesto Nacional, fijará la Ley Presupuestal.”

² En efecto como lo plantea Rodríguez Villalba, “...en lo tributario estableció un régimen de autonomía relativa, condicionada por varias limitaciones que derivan de la aplicación de tres criterios: la naturaleza del tributo, la fuente del recurso y la prohibición de la sobreimposición” (Rodríguez Villalba, Gustavo: “La Potestad Tributaria de los Gobiernos Departamentales”, FCU, Montevideo, 1998, pág. 45).

Con respecto a la naturaleza del tributo, es donde se han dado las mayores modificaciones, en lo concerniente al alcance material en el cual cada comuna puede legislar. En efecto, mientras que en la Constitución de 1918, quedó previsto un grado de autonomía tal, que Uruguay en ese momento se asemejó al régimen de los estados federales, a partir de la Constitución de 1952 se reimplantó la autonomía perdida en las Constituciones del 34 y 42 y se le otorgó facultades para la creación de impuestos, aunque sujetas a una regulación más rigurosa que la de la Carta de 1918.

³ Shaw destaca la trascendencia de la distinción de la siguiente manera:

“...en algunos países resulta esencial delimitar con precisión el concepto de tasa para poder distinguir a esta especie tributaria del impuesto, ya que las respectivas Constituciones organizan en forma diferente la potestad tributaria en materia de impuestos y en materia de tasas. Así ocurre por ejemplo, en Argentina, Brasil, Ecuador, Perú y Uruguay.” (Shaw, José Luis: “Tasas, precios e impuestos. Su diferenciación en la doctrina contemporánea”, FCU, Montevideo, 1993, pág.16). Al respecto **Andrés Blanco** sostiene que:

“...donde se ha manifestado toda su dimensión la necesidad de la distinción entre las especies tributarias es en el ámbito de los tributos departamentales... Dicha norma constitucional menciona expresamente a las tres especies tributarias ya referidas: impuestos, las tasas y las contribuciones especiales. (Blanco, Andrés: “Tributos y precios públicos”, FCU, Montevideo, 2005, pág.84).

en el 298, ya que se acotan los caminos para que la administración departamental obtenga ingresos a través de tributos, especialmente de impuestos.

Sobre el particular nuestro mayor exponente Ramón Valdés Costa expresaba que “...*la distinción constituye un elemento para lograr soluciones racionales en el otorgamiento o potestades tributarias a ciertos órganos menores. Es este el origen del fundamento del sistema autonómico de nuestros departamentos a partir de la Constitución de 1934 hasta el presente. Los poderes impositivos de esta fueron restringidos, ya sea por vía de requisitos formales para la creación de impuestos, ya por la limitación de las fuentes imponibles. En cambio se le reconoció amplias facultades para la creación de tasas y contribuciones*” (Valdés Costa, Ramón: “Curso de Derecho Tributario. Nueva Versión, Depalma, Buenos Aires, 1996, pág. 92).”

”... “*Lo importante es que tanto en esta Constitución [refiere a la del 67] como en las dos anteriores los departamentos pudieron crear tasas, sin ninguna restricción, mientras que en materia de impuesto vieron disminuidos fuertemente sus facultades; en las primeras, por la necesaria intervención de los órgano del gobierno nacional y en la última, por la limitación de las fuentes. Esto dio lugar al tantas veces citado problema de la creación de impuestos bajo la denominación de tasas, abuso que fue objeto de especial consideración en la reforma constitucional de 1952, aunque no prosperó ninguna solución de carácter normativo*” (Valdés Costa, Ramón: “Curso de Derecho Tributario. Nueva Versión, Depalma, Buenos Aires, 1996, pág. 92).”

En virtud de lo expuesto, entendemos que es de fundamental importancia, delimitar frente a qué especie tributaria nos encontramos, ya que esto determinará, el ingresar o no en el ámbito de la restricción de la potestad tributaria sobre impuestos a nivel departamental, lo que determinará la competencia o incompetencia del órgano legislativo local para sancionar tal especie tributaria.

Y también debemos dejar expresado que, si el entendimiento es correcto, el impuesto solo podría imponerse sobre inmuebles, baldíos y edificaciones inapropiadas, espectáculos públicos, propaganda, carreras de caballos y aquellos derivados de la explotación de los juegos de azar (numerales 1,2,3, 7,8 y 9 del artículo 297 de la Constitución), vehículos de transporte (numeral 6 de dicho artículo) y no sobre impuestos por ejemplo a la comercialización de productos en el departamento.

De modo que, si entendemos que a pesar de que el Proyecto de Decreto pretende que se sancione un impuesto, pero la norma constitucional aplicable no prevé la posibilidad de darle competencia a que un Gobierno Departamento cree dicha especie tributaria gravando la comercialización de productos, la misma será inconstitucional por razón de contenido.

3. Normas violatorias de la Constitución de la República contenidas en el Proyecto

Las normas que a juicio de quien escribe, se encuentran en contradicción del artículo 297 de la Constitución son todos los artículos del proyecto de Decreto Legislativo Departamental en estudio y en especial el artículo 3 del mismo que como ya adelantamos arriba señala:

“Establecer que la alícuota será del 0,5 % del valor de los bienes transportados el cual será calculado en base a cantidad de litros por el precio de venta unitario.”

La misma se encuentra en contradicción con el artículo 85, No 4, 297 en su acápite, en su N° 6 y con el artículo 298 de la Constitución de la República.

Dicho conjunto de artículos marca que el Gobierno departamental no puede incurrir en superposición impositiva (con matices) con la potestad tributaria a nivel nacional. Si la potestad tributaria departamental es originaria pero también lo es la nacional, lo que le da la coherencia jurídica al sistema tributario en su conjunto es en no incurrir en superposiciones de fuentes de ingresos de manera de evitar la doble imposición interna y más importante aún, no afectar la fuente recaudatoria de cada Administración. De la Administración Central sobre la Administración Departamental y viceversa.

Por ejemplo, el artículo 298 de la Constitución establece que *“La ley, que requerirá la iniciativa del Poder Ejecutivo y por el voto de la mayoría absoluta del total de componentes de cada Cámara, podrá:*

1) Sin incurrir en superposiciones impositivas, extender la esfera de aplicación de los tributos departamentales, así como ampliar las fuentes sobre las cuales éstos podrán recaer”.

La Suprema Corte de Justicia, al momento de analizar y fallar a favor de la Inconstitucionalidad del derogado Impuesto a la Concentración de Inmuebles Rurales (“ICIR”), señaló: *“La Corte, analizando la superposición impositiva a la luz del art. 298 de la Constitución, sostuvo en Sentencia No. 3.319/2011 que: ‘Para que exista superposición impositiva, se requiere ‘...la incidencia de dos gravámenes sobre la misma fuente o materia imponible, violentándose de esta manera la regla edictada por el art. 298 de la Carta...’ (Cfe. Sentencia No.264/1998) ’”.*

Por ende, se debe responder a la pregunta de si el Numeral 6° del artículo 297 permite al Gobierno Departamental crear un impuesto que grave la comercialización de comercialización de “líquidos inflamables y gas licuado de petróleo” y más precisamente, si establecer la base de cálculo sobre un porcentaje del precio del litro implica gravar la comercialización de dichos bienes.

La respuesta según el suscrito es que el artículo 297 numeral 6 no permite gravar con impuestos la comercialización de dichos bienes sin incurrir en superposición impositiva con fuentes que son de exclusivo poder del Poder Legislativo Nacional y que ha sido ejercido a través del Impuesto específico interno (“IMESI”) previsto en el Título 11 del texto Ordenado de impuestos recaudados por DGI 1996 vigente y con el Impuesto al Valor Agregado (“IVA”) en lo que respecta a determinados combustibles no exonerados previsto en el Título 10 de dicho Ordenado.

La Suprema Corte de Justicia posee muchos ejemplos en donde, sin señalarlo expresamente, ha aplicado el principio de realidad económica (artículo 6 inc. 2 del Código Tributario) a nivel Constitucional permitiendo que se vea en este caso a favor del justiciable cual es la realidad subyacente en la norma analizada, para poder responder a casos de inadecuación normativa entre el precepto departamental en análisis y la norma constitucional violada.

Dicho artículo señala: *“Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete; éste deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica”*.

Si bien el artículo 1 del Código Tributario excluye de su aplicación a los Gobiernos Departamentales e independientemente que algunos departamentos han internalizado todo o parte de los artículos del Código, la Suprema Corte de Justicia ha aplicado el mismo en su proceso de análisis de constitucionalidad. Como *leading case* de aplicación de la normativa del Código Tributario al ámbito departamental como fundamento de ley análoga y doctrina más recibida (artículos 72 y 332 de la Constitución), se puede citar la Sentencia N° 266/986 (Caso “Romualdo Rodríguez), seguida de más de 50 ejemplos posteriores hasta la fecha.

Por ejemplo, en instancia de comentar la Tasa Bromatológica de Durazno N° 1502/2011, la Corte sostuvo:

“Respecto a la conceptualización de impuesto y tasa, en posición que ya ha sostenido esta Corporación en pronunciamiento No.252/97, resultan “... de aplicación -aun cuando no constituyan derecho departamental- las definiciones dadas en los arts. 11 y 12 del Código Tributario, pues como lo tienen dicho esta Corporación (Sents. Nos. 266/86 y 110/96, entre otras)

y el T.C.A. (Sents. Nos. 219/93; 216/94) dichas disposiciones son aplicables por constituir la doctrina más recibida en la materia”⁴⁵ (el subrayado me pertenece).

A su vez, existe jurisprudencia a nivel del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (“TCA”) en donde se ha aplicado el artículo 6 inc. 2º a favor del contribuyente y no como una herramienta de calificación exclusiva de la Administración Fiscal sino como “*instrumento para la inteligencia de la ley tributaria*” (siguiendo a Alberto Faget). El caso más representativo a nivel del TCA es el previsto en la Sentencia N° 17/977 (Caso “Cutcsa”).

Si bien se dijo respecto a las tasas, *mutatis mutandi* es aplicable a este caso, lo señalado por la doctrina latinoamericana en Conclusión N° 12 de las XV Jornadas LADT de Caracas de 1991:

*“Es de esencia de la tasa que se base de cálculo se fije en función de la medición o cuantificación de alguno o algunos de los elementos que integran el hecho generador de la misma, pues de lo contrario la exigencia de la tasa como tal carecería de legitimidad, en especial en cuanto a la potestad para establecerla”*⁶

Por su parte, existen Sentencias que expresamente establecen que es inconstitucional una tasa que se calcule sobre el precio de venta. De esta manera, la sentencia de la Suprema Corte de Justicia N° 1502/2011 respecto a la Tasa Bromatológica de Durazno:

“Del texto de la disposición cuya inconstitucionalidad se peticiona se desprende que en realidad, el presupuesto de hecho resulta la comercialización de los productos que individualiza, al determinarse la cuantía de la tasa sobre el precio de venta de los productos que enuncia. En función de lo cual le asiste razón a la accionante cuando sostuvo que el hecho generador de este tributo es la comercialización de mercaderías (típico de un impuesto) y no el servicio estatal

⁴ Ver también en este sentido, sentencias S.C.J. Nos. 266/86, 110/96, 110/98, 152/97, 53/01, 270/09, 141/09, 322/09, entre muchas otras.

⁵ Es también el entendimiento del Tribunal de lo Contencioso Administrativo. En este sentido, ver, sus sentencias Nos. 219/1993 y 216/1994.

⁶ Resulta asimismo ilustrativo, lo que afirma Shaw reseñando sentencias y comparando posiciones de la Suprema Corte de Justicia: “Sin embargo, a partir del año 2005, época en que se retomó la tesis correcta de la prestación efectiva, la Suprema Corte entendió que en esos casos en realidad no se grava en función de una medición o cuantificación del servicio de control bromatológico sino en función de un elemento que le es ajeno, razón por la cual declaró inconstitucionales a las correspondientes tasas bromatológicas municipales: sentencias No. 90 de 27/4/2005, No. 113 de 20/5/2005, No. 259 de 9/12/2005, No. 211 de 4/12/2006 y No. 230 de 15/12/2006. En esta última existían dos alternativas de pago: a) un monto fijo por cada kilo, litro o fracción, y b) un porcentaje del precio de venta de los productos sometidos a control, y la Corte entendió que en ambos casos se desvirtuaba la tasa por tomar como base de cálculo elementos extraños a la cuantificación del servicio que constituía su presupuesto de hecho” (Shaw, José Luis, “Las Tasas y su Diferenciación de otros ingresos estatales”, documento inédito, p. 67-68).

efectivamente prestado como de rigor debe ser en las tasas, existiendo en consecuencia una desvinculación entre el hecho generador del tributo y su base de cálculo.

...la base de cálculo debe estar necesariamente relacionada con las características de la prestación estatal y no con la capacidad contributiva del obligado, no puede estar nunca dicha base en función del precio de ventas del respectivo contribuyente a que se refiere el artículo 29 del decreto Departamental No. 599/1979, en la redacción dada por el art. 67 del Decreto No. 55/1985.”

Por otro lado, en sentencia de la Suprema Corte de Justicia No. 354/09:

“Del texto de la disposición cuya inconstitucionalidad se peticiona se desprende que en realidad el presupuesto de hecho resulta de la comercialización de los productos que individualiza. En función de lo cual le asiste razón a la accionante cuando sostiene que el hecho generador de este tributo es la comercialización de mercaderías (típico de un impuesto) y no el servicio estatal efectivamente prestado como de rigor debe ser en las tasas, existiendo en consecuencia una desvinculación entre el hecho generador del tributo y su base de cálculo.

4. Conclusión preliminar y resumida

De acuerdo a lo expuesto y a juicio del suscrito, a pesar de estar frente a un impuesto que se auto cataloga como un impuesto a los vehículos de transporte, de acuerdo a la redacción del Proyecto en análisis, el mismo es sobre la venta de los bienes señalados en el mismo y por ende sobre una fuente no admitida por superposición impositiva con la potestad tributaria nacional. Ello implica que, **de convertirse el Proyecto en Decreto con fuerza de ley en su jurisdicción, estaríamos frente un ingreso tributario sancionado en contravención a lo dispuesto en la Constitución de la República.**

Saluda a ustedes muy atentamente.

Dr. Juan Bonet

Profesor de Derecho Financiero Grado III (i)

Facultad de Derecho – Universidad de la República

