

DECRETERO DE SENTENCIAS

//tevideo, 30 de setiembre de 2014.

No. 436

VISTOS:

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: “ASOCIACIÓN RURAL DEL URUGUAY (ARU) con ESTADO MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. Acción de Nulidad” (Ficha No. 613/2012).

RESULTANDO:

I) Que comparecieron José BONICA y Leandro GÓMEZ, en representación de la ASOCIACIÓN RURAL DEL URUGUAY (ARU), a promover la declaración de nulidad del Decreto del Poder Ejecutivo N° 511/2011 de fecha 30.12.2011.

Por el decreto impugnado se reglamentaron los artículos 13 y 14 de la Ley N° 18.876 de 29.12.2011. Esas disposiciones legales modificaron 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 de julio de 2007, en la modalidad ficta de liquidación de estos impuestos.

En primer término, los actores expresaron que la entidad actora se halla legitimada para promover el presente accionamiento, por su condición de titular del Padrón rural N° 43.674 compuesto de 78 hectáreas, sito en la 21ª Sección Judicial de Montevideo en el paraje Melilla. Dicho inmueble

fue adquirido el día 27 de noviembre de 1939 por la ASOCIACIÓN RURAL DEL URUGUAY (en adelante ARU).

Indicaron que la ARU es contribuyente del impuesto a las rentas de las actividades económicas (IRAE), conforme lo establecido en el literal b) del art. 3º así como por el art. 9 del Título 4 del Texto Ordenado 1996. Por consiguiente, la actora se encuentra dentro del supuesto establecido en el art. 14 de la Ley Nº 18.876 y su decreto reglamentario, el impugnado Decreto Nº 511/2011 de 30.12.2011.

En su demanda, los comparecientes recordaron que los arts. 13 y 14 de la Ley Nº 18.876, modificaron la forma ficta opcional de cálculo de las rentas por incremento patrimonial derivadas de la enajenación de inmuebles rurales, tanto en referencia 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.

Desde antes de la vigencia de la Ley Nº 18.876, tanto el IRPF como el IRAE admiten una forma de cuantificación opcional respecto al régimen general, que es aplicable tanto a los inmuebles urbanos como rurales adquiridos con anterioridad a la entrada en vigencia de la reforma tributaria introducida por la Ley Nº 18.083 de 27.12.2006.

En el caso del IRAE, antes de la Ley Nº 18.876, podía hallarse la renta en forma ficta aplicando la alícuota del impuesto (del 25%), sobre el 6% del precio de venta (art. 47 del Título 4 del Texto Ordenado 1996 en su formulación previa a la Ley Nº 18.876).

Los artículos 13 y 14 de la Ley Nº 18.876 modificaron los términos de la opción referida, por la vía de sustituir, para el IRPF el último inciso

del literal b del artículo 20 del Título 7 del Texto Ordenado 1996 y, para el IRAE, el inciso segundo del art. 47 del Título 4 del Texto Ordenado 1996.

Estas disposiciones legales, 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 1º 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 1º de julio de 2007, resultante de la aplicación del denominado “índice IMIPVIR”, y la diferencia entre ese valor en plaza ficto al 1º de julio de 2007 (actualizado según la Unidad Indexada) y el precio real de la enajenación se grava en su totalidad.

Señalaron que la ley realiza una referencia al índice llamado IMIPVIR y cuál se utilizará en cada caso y en qué condiciones, pero no determina en forma expresa, cuáles serán los datos o factores indicativos y necesarios para valorar o establecer dicho índice.

Narraron que, al otro día de aprobada la Ley N° 18.876, el Poder Ejecutivo dictó el decreto impugnado, por el que modificó los arts. 26 del

Decreto N° 148/2007 y 54 del Decreto N° 150/2007. El decreto establece que:

“A los efectos de la determinación del valor en plaza del inmueble al 1° de julio de 2007, el Índice Medio del Incremento de los Precios de Venta de los Inmuebles Rurales (IMIPVIR), medirá la variación del precio por hectárea ocurrida desde el 1° de julio de 2007, y será confeccionado en forma trimestral por el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) o la unidad ejecutora en la cual delegue dicha atribución.”

Expresaron que esta disposición les genera agravios porque, en primer lugar, carece de la debida motivación. Esa omisión, por sí sola aparece la ilegitimidad y determina su anulación por colidir con el art. 123 del Decreto 500/991.

En otro orden, expresaron -citando la consulta que adjuntan, contratada a los Profesores de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de la Universidad de la República Dres. José Luis SHAW y Mario FERRARI REY- que por el reglamento impugnado el Poder Ejecutivo realizó una ilegítima desconcentración privativa de atribuciones.

La potestad de fijar el IMIPVIR, que la ley otorga al Poder Ejecutivo, fue ilegítimamente transferida por éste a un órgano subordinado carente de potestad reglamentaria. La transferencia de esa competencia se efectuó por la vía de la desconcentración privativa y resulta ilegítima, porque la ley no la habilitó. Además, por la propia naturaleza reglamentaria de la facultad atribuida, resulta intransferible, puesto que concierne a la potestad de definir la base de cálculo de un impuesto.

En definitiva, bregaron por el amparo de la pretensión anulatoria.

II) Corrido el correspondiente traslado, compareció el Dr. Carlos Mario ROSAS MANRIQUE, en representación del Poder Ejecutivo, a contestar la demanda incoada.

En lo inicial, el representante de la accionada cuestionó la legitimación activa de la actora.

Adujo que el art. 309 de la Constitución de la Republica exige la lesión de un interés directo, personal y legítimo del promotor. Indicó que para que se torne viable un pronunciamiento sobre el fondo, es necesario el acaecimiento de un hecho cierto que perjudique directamente el interés legítimo del accionante. El interés directo es aquél actual, que resulta inmediatamente vulnerado por el acto cuestionado, cosa que no sucede en el caso de autos, pues no hay acreditación de una lesión efectiva y concreta ya producida, sino la alegación de un eventual o futuro perjuicio. Resulta insuficiente la alegación de una eventual lesividad.

Como el acto impugnado no lesiona algún derecho subjetivo o interés directo, personal y legítimo de la accionante, puesto que su interés en la causa es eventual o futuro, se impone desestimar la pretensión por falta de legitimación activa.

Por otro lado, indicó que el acto contra el que contiene la actora (el Decreto N° 511/2011), no es el creador de la situación jurídica lesiva que presuntamente le afecta. El acto reglamentario impugnado no fue el que introdujo las modificaciones en la base de cálculo del IRAE y del IRPF para los inmuebles rurales, sino que dicha modificación fue introducida por la Ley N° 18.876.

Recordó las potestades del Estado por medio del Poder Legislativo para fijar los tributos y la competencia del Poder Ejecutivo para

recaudarlos. Añadió que el contralor de constitucionalidad de las leyes compete exclusivamente a la Suprema Corte de Justicia y dijo que, mientras no se declare la inconstitucionalidad de las disposiciones de la Ley N° 18.876 -que son las que provocan el agravio denunciado por la actora- corresponde aplicarlas.

Finalmente, adujo que el acto impugnado se halla debidamente motivado. Detalló las razones por las que considera que cabe descartar el agravio concerniente a la falta de motivación del acto encausado.

En definitiva, bregó por el rechazo del accionamiento promovido.

III) Abierto el juicio a prueba (fs. 58), se produjo la que obra agregada y certificada a fs. 64. Se incorporaron oportunamente los antecedentes administrativos que obran agregados por cuerda en 93 fojas.

IV) Alegaron ambas partes por su orden (la actora a fs. 69 a 77 y la demandada a fs. 80 a 87).

V) Girados los autos a su consideración, el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, emitió el Dictamen N° 618/13 -que luce glosado a fs. 90 y 91- por el que aconsejó desestimar la demanda: “...*por carecer la actora de legitimación para promover la anulación impuesta.*” (fs. 91 infolios).

VI) Por Decreto N° 9806/2013 se citó a las partes para sentencia (fs. 92), la que, previo pasaje a estudio de los Sres. Ministros, se acordó dictar en legal y oportuna forma.

CONSIDERANDO:

I) Se demanda en autos la declaración de nulidad del Decreto del Poder Ejecutivo N° 511/2011 de fecha 30.12.2011.

Por el decreto impugnado se reglamentaron los artículos 13 y 14 de la Ley N° 18.876 de 29.12.2011.

II) Los requisitos necesarios para la admisibilidad del presente accionamiento han sido debidamente cumplimentados (arts. 4 y 9 de la Ley N° 15.869), por lo que el Tribunal ingresará a la consideración de la cuestión planteada.

En efecto, consta que el acto reglamentario embestido fue publicado en el Diario Oficial el día 2 de febrero de 2012. Con fecha 13.2.2012, la parte actora interpuso (en plazo) el correspondiente recurso de revocación, como consta a fs. 14 de los A.A.

Por resolución del Poder Ejecutivo de fecha 14.4.2012, que le fuera notificada a la actora el día 7.6.2012, se desestimó el recurso administrativo movilizado (fs. 89 de los A.A. y 7 *infolios*).

La demanda anulatoria que da inicio a este proceso fue interpuesta en tiempo útil el día 21.8.2012, según consta en la nota de cargo luciente a fs. 44 *infolios*.

III) En estos autos se impugna la legitimidad del decreto por el que el Poder Ejecutivo reglamento los artículos 13 y 14 de la Ley N° 18.876.

Este órgano jurisdiccional colegiado, debidamente integrado, apartándose de lo aconsejado por el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo en su dictamen, considera que la actora se halla legitimada para accionar y que, en cuanto al fondo del asunto, le asiste razón, por lo que amparará la demanda incoada por las razones que se intentarán explicitar a continuación.

Resulta necesario comenzar por analizar las cuestiones debatidas planteando, en primer término, los aspectos que se encuentran en discusión de la forma más clara posible, de modo de facilitar la comprensión de la decisión a la que arribará.

Centrada la cuestión controversial, se abordará en primer término, el aspecto concerniente a la legitimación de la parte actora y, luego, se ingresará a la consideración de los aspectos de fondo.

IV) El planteo de las partes y las cuestiones a resolver en el presente caso.

Los argumentos de ambos contendores en sus respectivos escritos de proposición, fueron convenientemente resumidos en el capítulo de RESULTANDOS, al que cabe remitirse *brevitatis causae*.

A efectos de centrar la discusión, basta con recordar aquí, sucintamente, que la accionante, invocando su condición de titular de un padrón inmueble rural sito en Melilla – Departamento de Montevideo, adquirido en el año 1939, contiene contra el Decreto N° 511/2011 de 30.12.2011.

El referido decreto reglamentó los artículos 13 y 14 de la Ley N° 18.876 de 29.12.2011. Como se recordará, la ley que se reglamenta es la creadora del Impuesto a la Concentración de Inmuebles Rurales (ICIR), que fuera declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia (el *leading case* sobre este asunto fue la Sentencia 17/2013, publicada en Revista Tributaria, T. XL, N° 234, págs. 481 y siguientes, la solución de esa sentencia fue luego replicada por esa Corporación en muchos otros fallos).

Esa ley también tiene una faceta menos publicitada (que es justamente la que interesa a los efectos de este caso), por la que introdujo cambios en el impuesto a la renta de las personas físicas (IRPF) y en el impuesto a las rentas de las actividades económicas (IRAE). Por sus artículos 13 y 14, la ley N° 18.876 modificó la forma de cuantificar la renta gravada por IRPF e IRAE derivada de la enajenación de inmuebles rurales adquiridos con anterioridad al 1.7.2007, cuando se opte por la modalidad ficta de liquidación.

El propósito perseguido por la ley es bien conocido para cualquier lector atento de periódicos. Se pretendió gravar de forma más acentuada las rentas derivadas de la enajenación de inmuebles rurales, en el entendido que, en los últimos años, los valores de la tierra habían experimentado un alza extraordinaria (producto de la coyuntura externa favorable para el sector agropecuario, generado por el aumento exponencial de los precios de los productos primarios o *comodities*). En definitiva, se trataba de una manifestación de riqueza que se pretendía gravar de forma más acentuada por parte del titular de la potestad tributaria, que es el Estado actuando a través del Poder Legislativo (arts. 85 núms. 4º, 87 y concs. de la Constitución de la República).

También es necesario recordar que, en su formulación original, el IRPF 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).

En caso de que, quien vendiera un inmueble rural adquirido antes del 1.7.2007, fuera un contribuyente del IRAE (por ejemplo una sociedad comercial), la ley establecía también, una forma de determinación ficta de la renta gravada, que tenía la misma estructura y propósitos. Se permitía determinar la renta gravada -por IRAE- por la vía de aplicar la alícuota del impuesto (del 25%) sobre el 6% del precio de venta (art. 47 del Título 4 del TO 1996).

Los artículos 13 y 14 de la Ley N° 18.876, modificaron la forma de calcular la renta ficta gravada por IRPF o IRAE en caso de venta de inmuebles rurales adquiridos con anterioridad al 1.7.2007.

Y es aquí, donde empieza el problema que deriva en el caso que nos ocupa.

Sobre la forma en que, conforme a la Ley N° 18.876 corresponde determinar la renta ficta gravada por IRPF o IRAE, el Tribunal se permite reproducir lo que, con total claridad, explican Profesores de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de la Universidad de la República Dres. José Luis SHAW y Mario FERRARI REY en la consulta obrante a fs. 7 a 37 *infolios*. Expresan en tal sentido los consultantes:

“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.” (el destacado pertenece a la redacción; una descripción clara y detallada de la forma de determinar la renta ficta gravada por IRPF o IRAE, también puede leerse en LOAIZA KEEL, Carlos: “La nueva tributación a la tierra en el Uruguay”, Revista

Tributaria, T. XXXIX, N° 229, págs. 619 a 615 y en PÉREZ PÉREZ, Juan Antonio: “Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE)”, Volumen I, LA LEY URUGUAY, Montevideo, 2014, págs. 58 y 59).

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 1° 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, “...*en las condiciones que determine el Poder Ejecutivo.*”

Como se advierte claramente, la ley asignó competencia al Poder Ejecutivo para fijar este índice llamado IMIPVIR, que es uno de los elementos a considerar para hallar la renta gravada, tanto en la liquidación del IRPF como del IRAE, cuando se obtienen rentas provenientes de la enajenación de inmuebles rurales adquiridos con anterioridad al 1.7.2007 y se opta por la modalidad ficta de liquidación.

La parte actora centra lo medular de su embate crítico contra el decreto hostilizado, en base a afirmar que el Poder Ejecutivo no fijó el referido índice, tal como le ordenaba la ley, sino que desconcentró privativamente (en forma ilegítima), dicha atribución en el Ministerio de Economía y Finanzas o en la unidad ejecutora en la cual delegue dicha atribución.

Adujeron que la desconcentración que se hizo fue en la modalidad privativa, que requiere ley habilitante (la misma ley que otorga la

competencia debe autorizar al órgano al que se le atribuye a desconcentrarla privativamente). Sin embargo, en el caso que nos ocupa, no hay ley que autorice esa desconcentración.

Asimismo, denunciaron que tal decisión se tomó de manera inmotivada, por lo que el acto adolece de defectos en su motivación.

Por lo tanto, corresponde elucidar si la desconcentración de la competencia para fijar el IMIPVIR, que se realizó por medio del decreto impugnado en el Ministerio de Economía y Finanzas para establecer el referido índice, resulta legítima.

Empero, antes de ingresar en estas cuestiones, corresponde despejar el punto concerniente a la legitimación de la actora, que ha sido cuestionado por la demandada y por el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo en su dictamen.

V) La legitimación de la actora para contender contra el acto reglamentario impugnado.

El Tribunal, apartándose de lo aconsejado por el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo en su dictamen, considera que la actora se halla legitimada para contender contra el acto reglamentario impugnado.

V.I) Sobre las relaciones entre la legitimidad del acto y la legitimación del actor.

Cabe recordar sobre este punto que, como lo ha dicho el Tribunal en su más reciente jurisprudencia, ni la lesión concreta, ni la legitimidad o ilegitimidad de un acto definen la legitimación de los actores en el proceso contencioso-anulatorio.

La legitimación de los sujetos, no nace con la lesión concreta de su esfera jurídica, como afirma la accionada. No se trata de una situación jurídica “reaccional” al decir de CAJARVILLE. La legitimación existe (debe necesariamente reconocerse), antes que se verifique el examen de mérito del asunto, antes de que se defina si el acto es contrario a la Regla de Derecho o ha sido dictado con desviación, abuso o exceso de poder.

Se revalidan enteramente en la especie los distingos que ha hecho el Tribunal, fundamentalmente, en cuatro recientes sentencias redactadas por el Sr. Ministro Dr. Juan Pedro TOBÍA (Sentencias Nos. **126/2013, 304/2013, 763/2013 y 32/2014**).

En esos precedentes se recordó que, como ya lo había advertido GIORGI con claridad, pero lo ha ampliado y reafirmado en sus estudios el Maestro Juan Pablo CAJARVILLE PELUFFO, **la ilegitimidad del acto no es lo que define la legitimación activa en el proceso contencioso administrativo de anulación. De ser así, todas las sentencias en las que se confirman los actos administrativos deberían desestimarse por falta de legitimación activa de los actores.**

La legitimación en la causa surge de hallarse situado en una determinada situación jurídica subjetiva (derecho subjetivo o interés legítimo, el que además, debe ser directo y personal), extremo que es totalmente independiente de la legitimidad o ilegitimidad del acto que se resiste con el accionamiento.

La legitimación reclamada para accionar, es previa o preexistente a que se determine el arreglo o desarreglo a Derecho del acto administrativo objeto de la acción de nulidad. Dicho en otros términos, la situación

jurídica subjetiva legitimante no nace como consecuencia de la inobservancia del Derecho por el acto impugnado.

Debe reconocerse que es el propio texto del art. 309 de la Carta el que da lugar a posibles equívocos (en los que, nobleza obliga reconocer, ha incurrido más de una vez este Tribunal en el pasado). Contra estos malentendidos nos prevenía ya GIORGI en su clásica obra, al decir:

“Cuando en el inc. 3º del art. 309 de la Constitución se dice que la acción de nulidad solo podrá ejercitarse por el titular de un derecho o de un interés directo, personal y legítimo, violado o lesionado por un acto administrativo, se padece una confusión conceptual evidente por el constituyente.

En efecto, el texto constitucional enumera equivocadamente como una causa de admisibilidad de la acción, una exigencia de fondo, indispensable para el éxito de la pretensión que en ella se deduce: la violación o lesión por la decisión administrativa impugnada de un derecho o un interés directo, personal y legítimo.

Surge del texto citado que si no se ha vulnerado un derecho o un interés legítimo no es posible ejercitar válidamente la acción de nulidad.

Y ello no es así, en razón de que la posibilidad de la acción no arguye sobre la pertinencia del Derecho. Precisamente, la determinación de si hay o no violación de un derecho o de un interés legítimo, constituye el objeto del juicio, la cuestión de fondo a resolver en la sentencia. La interpretación contraria llevaría al absurdo señalado: únicamente podría ejercer la acción de nulidad quien reclamara legítimamente, en otros términos, con derecho, contra la Administración. Sólo estaría en condiciones de accionar aquel que necesariamente debe obtener sentencia

favorable en el juicio, aquel a quien el Tribunal le debe dar la razón.”

(GIORGI, Héctor: “El Contencioso Administrativo de Anulación”, Biblioteca de Publicaciones Oficiales de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Universidad de la República, Montevideo, 1958, págs. 139 y 140; los subrayados pertenecen a la redacción).

Y continúa el autor, en la misma línea de razonamiento, señalando que cuando el Tribunal estimase que la existencia de un daño real del daño jurídico constituye un requisito de admisibilidad de la acción de nulidad, al comprobar su inexistencia, en lugar de entrar al fondo del asunto y juzgar el acto para decretar su confirmación, declarararía simplemente la invalidez de la acción ejercitada. Empero, al confirmar el acto impugnado por no haberse violado o lesionado el derecho o el interés legítimo del accionante, el Tribunal admite, en forma implícita, que la acción de nulidad se ha ejercitado válidamente (Cf. GIORGI, Héctor: “El Contencioso...”, cit., pág. 141).

La situación jurídica que legitima a accionar es un presupuesto del examen de regularidad del acto y existe o no existe antes de que se determine la legitimidad o ilegitimidad del acto. Justamente, es un presupuesto procesal que habilita examinar la regularidad del acto que se enjuicia. La situación jurídica legitimante del accionamiento no se produce a consecuencia de un obrar administrativo desarreglado a Derecho.

Y como lo explica con su habitual maestría el Prof. Juan Pablo CAJARVILLE PELUFFO, la situación de interés legítimo no es una situación “reaccional”, que surja como consecuencia de la ilegitimidad del obrar administrativo. Textualmente dice este autor:

“Tampoco puede admitirse que nuestro Derecho conciba al interés legítimo como una “situación reaccional” que se perfeccionaría con la violación de una norma, porque del art. 318 de la Carta surge que el interés legítimo preexiste a la actividad ilegítima que lo lesione e incluso a toda actividad, legítima e ilegítima.” (CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo: “Breve presentación de la jurisdicción contencioso administrativa uruguaya” en “Sobre Derecho Administrativo”, T. II, FCU, Montevideo 2008, pág. 576).

En su reciente estudio sobre el interés legítimo, CAJARVILLE ha insistido con este punto, al señalar que de acuerdo a nuestra Constitución, la situación jurídica de interés legítimo no puede concebirse -como sucede en el Derecho italiano- como una situación que se perfecciona con la violación de una norma (o como una situación jurídica “reaccional”, al decir de Eduardo GARCÍA DE ENTERRIA y Tomás Ramón FERNÁNDEZ). Nuevamente, nada mejor que las palabras del propio autor para arrojar luz sobre esta cuestión:

“Esta posición no es admisible como interpretación de la Carta uruguaya, porque de sus disposiciones, y muy especialmente de su art. 318, surge claramente que el interés legítimo preexiste a la actividad legítima que lo lesiona e incluso a toda actividad legítima o ilegítima. La preexistencia de la situación de interés legítimo con respecto a la actividad de la entidad estatal, además, es la que hace posible que ésta lesione el interés legítimo, como prevén explícitamente los arts. 258, 309 inc. 3º; mal podría concebirse que la actividad de la entidad estatal, siendo ilegítima fuera lesiva de la situación jurídica, si fuera ella precisamente la que le diera origen.” (CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo: “Apuntes sobre el

concepto de “interés legítimo” en la Constitución uruguaya”, Revista de Derecho Público, No. 42, Montevideo, 2012, pág. 20).

Y más adelante, el autor reitera esta idea. Asevera que la situación jurídica subjetiva del titular, existe en forma previa a toda actuación estatal. La adecuación o inadecuación de la actividad cumplida a Derecho, solamente podrá verificarse a posteriori. Pero la inadecuación no condiciona la existencia del interés legítimo, como ocurre en concepciones doctrinales ya señaladas (en referencia a las de cierta doctrina italiana), sino que se configura su lesión en los arts. 258 y 309 de la Carta (Cf. CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo: “Apuntes...”, cit., pág. 22).

En suma, nada tiene que ver la legitimidad o ilegitimidad del acto impugnado con la legitimación. No es necesario acreditar la ilegitimidad del acto para estar legitimado, la legitimación (posicionamiento del sujeto respecto del acto impugnado) se prueba en un estadio procesal previo a que se determine si el acto es legítimo o ilegítimo.

V.II) El carácter directo del interés de la actora para pretender la anulación del acto resistido.

El otro punto en cuestión, deslindado por lo señalado de la legitimación activa, es el de la lesión efectiva o concreta, que la demandada postula como imprescindible para accionar en sede contencioso-anulatoria. La defensa aduce que el interés que invoca la actora no tendría la nota de ser directo. Sería eventual, pues no hay un hecho cierto que la perjudique directamente. No hay, a juicio de la demandada, una lesión efectiva y concreta sino la alegación de un eventual y futuro perjuicio.

Nuevamente aquí la accionada confunde la lesión provocada por el acto administrativo de la situación jurídica que habilita la promoción del

accionamiento. Y en función de ello, el Tribunal considera, siguiendo una vez más los lineamientos de nuestra mejor doctrina, que no es necesario que el acto reglamentario se haya aplicado efectivamente para que pueda contenderse contra él en sede contencioso-anulatoria. Tratándose de actos reglamentarios, basta con encontrarse dentro del supuesto normativo previsto en el acto regla (y la actora claramente lo está), para que deba reconocérsele legitimación a la parte actora.

Como ha expresado CAJARVILLE que en los casos en que se impugnan actos reglamentarios, como sucede en la emergencia: “...*el agravio deriva de la vigencia de la norma y recae sobre todos quienes se hallan alcanzados por la dimensión subjetiva del supuesto normativo.*”

Y añade el autor que, en las acciones de nulidad contra esta clase de actos: “...*el agravio resultará de la mera vigencia de la norma agravante; se trata de la lesión jurídica causada por la norma en sí misma, no del perjuicio material que pueda causar su ejecución o cumplimiento en los hechos. El perjuicio material que surja del cumplimiento de la norma, es objeto de otra acción, es objeto de la acción de reparación. Entonces, si se trata de una norma general, la lesión consistirá en la modificación de la situación jurídica subjetiva de cada uno de los individuos comprendidos en la categoría que define la dimensión subjetiva del supuesto normativo, sin que se requiera el acaecimiento concreto de la situación jurídica abstractamente prevista en la hipótesis de hecho descripta en la norma ni su individualización mediante los actos de cumplimiento que pueda requerir aquella norma, sin perjuicio de que éstos puedan a su vez impugnarse aunque no lo haya sido la norma general.*” (CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo:

“Conceptos constitucionales definitorios de la legitimación del actor. Relaciones entre derecho subjetivo, interés legítimo e interés general”, Revista de Derecho Público, N° 43, especialmente, págs. 154 a 156 los destacados son de la redacción).

Como bien dice el autor, si se siguiera la tesis que reclama **la existencia concreta de lesión** en la esfera jurídica del actor, sería imposible e inoperativa la impugnación de reglamentos antes que éstos hayan tenido ejecución. Particularmente, cuando el art. 25 inciso 2° del Decreto-Ley 15.524 habilita una doble vía impugnativa por el interesado, sea contender contra el acto regla o bien contra el acto particular y concreto que actualiza lo dispuesto por aquél.

En este punto, cabe reconocer que el Tribunal se aparta del temperamento -criticado con acierto por CAJARVILLE- que se sostuvo en el pasado en las Sentencias Nos. 139/2006; 80, 124, 297 y 335/2009 y 307 y 454/2010 entre otras.

Sin perjuicio de la existencia de esos antecedentes, es menester recordar que el Tribunal ha reconocido que los reglamentos pueden ser resistidos antes de que tengan ejecución. Inclusive más, ha reconocido legitimación a entidades que han impugnado actos reglamentarios cuya ejecución estaba suspendida (ver en tal sentido, la Sentencia N° 61/1997 publicada en Revista Tributaria N° 138, págs. 301 y siguientes, seguida de varias en idéntica orientación conceptual).

También cabe recordar que el Tribunal tiene en su acervo reciente diversos antecedentes en los que se pronunció ante una situación que, desde el punto de vista de la lesividad, resulta prácticamente idéntica al que nos ocupa. En esos antecedentes el Tribunal le reconoció (primero por

unanimidad y luego por mayoría), legitimación activa a los actores que contendían contra un acto regla que variaba la forma de liquidación de determinados impuestos, en la modalidad ficta de liquidación.

Debe recordarse que, en los mencionados casos, también por acto administrativo se estableció -en forma ilegítima- la base de cálculo a considerar para cuantificar, sobre base ficta, las obligaciones por IVA e IRIC en los supuestos en que se vendieran empresas de taxímetro. Puntualmente, se impugnaba una resolución de DGI que había variado la base de cálculo de los tributos que correspondía abonar en ocasión de la enajenación de las empresas de taxímetros (la base de cálculo que correspondía tomar para la liquidación ficta de los referidos impuestos).

En la Sentencia N° 282/2010, redactada por el Sr. Ministro Dr. LOMBARDI que recayó en esos asuntos, se sostuvo:

“...no puede considerarse ileso el acto que modifica una de las opciones que el contribuyente tiene para liquidar sus impuestos. Si antes tenía dos opciones legítimas para determinarlos, y actualmente una de ellas se modifica en sentido más gravoso, ello implica una directa restricción de sus posibilidades. Precisamente, para los actores esa restricción constituye el objeto de sus agravios.” (la sentencia fue publicada en Revista Tributaria, T. XXXVIII, N° 223, págs. 685 a 689).

En la misma línea, en la Sentencia N° 263/2010, se dijo:

“...es de rechazo el argumento de la DGI relativo a la ileso de la impugnada, porque no se puede considerar ileso modificar una de las opciones incrementando las bases de cálculo, que el contribuyente tiene al liquidar su impuesto y que le resulta sumamente más gravosa, como se hizo.” (el primero de estos casos fue el que dio lugar a la parcialmente

transcripta Sentencia N° 263/2010; luego recayó la Sentencia N° 282/2010, que se encuentra publicada en la Revista Tributaria, T. XXXVIII, N° 223, págs. 685 a 689 y le siguieron las Sentencias Nos. 526/2010; 527/2010; 770/2010; 777/2010; 778/2010; 814/2010; 832/2010; 839/2010; 966/2010; 982/2010; 3/2011 y 75/2011).

La situación que nos ocupa es estrictamente parangonable a la ventilada en esos antecedentes. Por lo tanto, corresponde revalidar enteramente el temperamento seguido en ese precedente (del que con razón hacen caudal los consultantes contratados por la actora en el pasaje de la consulta luciente a fs. 36 *infolios*).

En definitiva, por las razones expuestas, no cabe dudar de la legitimación activa de la promotora.

VI) Análisis sobre el fondo del asunto. La ilegítima desconcentración privativa de atribuciones operada por el decreto impugnado.

Corresponde examinar en este apartado el agravio de la actora, que denuncia que el Poder Ejecutivo realizó una ilegítima desconcentración de la potestad de fijar el Índice Medio del Incremento de los Precios de Venta de los Inmuebles Rurales (IMIPVIR).

Una primera cuestión de orden adjetivo a apuntar en cuanto a este aspecto es la siguiente. Resulta sumamente llamativo que este punto, fundamental en la estocada de la actora lanza contra el acto impugnado y desarrollado en especial a fs. 20 a 27 *infolios* en la consulta con la que el escrito de demanda forma una unidad documental, no fue contestado por la defensa (ver Sentencia N° 194/2014).

La accionada no dedica una sola línea a intentar defender la desconcentración que el Poder Ejecutivo hizo de su atribución de fijar el IMIPVIR a manos del MEF (o de sus unidades ejecutoras).

Sin perjuicio de lo expuesto, corresponde igualmente examinar el agravio con la seriedad debida. En este punto, a juicio del Tribunal, es claro que le asiste razón a la promotora. Basta la lectura del acto resistido, para advertir que el Poder Ejecutivo hizo una ilegítima desconcentración privativa de atribuciones en el MEF.

Como se recordó en el CONSIDERANDO IV, los artículos 13 y 14 de la Ley N° 18.876, establecieron muy claramente que, el Índice Medio del Incremento de los Precios de Venta de los Inmuebles Rurales (IMIPVIR), sería fijado por el Poder Ejecutivo (dice la ley: “...*en las condiciones que determine el Poder Ejecutivo*”). Es decir que, la ley, en forma prístina, le atribuyó al Poder Ejecutivo la competencia para fijar el IMIPVIR.

Sin embargo, por el acto reglamentario impugnado, el Poder Ejecutivo se desprendió de esa competencia que le otorgó la ley, a manos del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), haciendo una (ilegítima) desconcentración privativa de esa atribución. Y, más aún, el acto reglamentario facultó al MEF a delegar esa atribución en alguna de sus unidades ejecutoras (lo cual también es ilegítimo por falta de autorización legal).

Sobre este punto, cabe concordar con lo que aseveran los Profs. Dres. SHAW y FERRARI REY en la consulta adjunta, en el punto 3° (fs. 20 a 27 *folios*). Como bien dicen los consultantes, de la simple lectura del decreto

impugnado lo primero que resulta, es que el Poder Ejecutivo no delegó en el MEF sus atribuciones.

El Tribunal por su parte, considera que resulta sintomático de que no estamos ante un supuesto de delegación de atribuciones, el hecho de que el acto reglamentario no autorizó al MEF a subdelegar, sino a delegar. Como es sabido, se delegan únicamente las atribuciones propias, no que se ostentan por delegación (las que pueden subdelegarse, siempre que haya autorización para hacerlo).

Como expresan los consultantes con acierto:

“Es de toda evidencia que el decreto N° 511/011 no expresó la voluntad del Poder Ejecutivo de delegar en el MEF la competencia que la ley le asignó, puesto que dicha expresión no se utiliza en absoluto. En realidad la norma reglamentaria adjudica competencia al citado Ministerio (“será confeccionado por el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF)”) para que éste la ejercite como propia, mediante actos que serán directamente atribuibles al subordinado y no a su jerarca.”

En definitiva, cabe descartar que la atribución de la competencia para fijar el IMIPVIR al MEF, se haya hecho por la modalidad de delegación de atribuciones.

Como se expresa en la multicitada consulta, con certera cita a CAJARVILLE, tampoco cabe duda de que, técnicamente, lo que existió fue una **desconcentración privativa de competencias**. La competencia de fijar el IMIPVIR, que la ley le otorgó al Poder Ejecutivo, fue desconcentrada privativamente en el MEF por el decreto impugnado.

Y esa desconcentración no puede reputarse legítima, porque como enseña el propio CAJARVILLE, la desconcentración privativa, en tanto

supone una atribución de competencia al inferior y la privación de ella al jerarca, 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 idéntico sentido véase SAYAGUÉS LASO, Enrique: “Tratado de Derecho Administrativo”, T. I, FCU, Montevideo, 1998, pág. 202).

En palabras que parecen haber sido escritas para este caso, expresa el Prof. CAJARVILLE: “...*la posibilidad de desconcentrar privativamente atribuciones por vía reglamentaria debe observarse con atención, para evitar incurrir en ilegalidad. Es sabido que la competencia supone una norma que la atribuya, y que ningún órgano puede otorgársela a sí mismo; por ende, la del Poder Ejecutivo debe tener origen en una disposición constitucional o legal. Las normas de competencia son de orden público, inderogables e inalterables por el titular de la misma, para quien su ejercicio constituye una obligación; el Poder Ejecutivo no puede descargarse de una competencia que ha recibido de la Constitución o de la ley, transfiriéndosela privativamente a una dependencia subordinada.”*

(CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo: “Delegación de atribuciones (Distribución de competencias en la organización estatal: centralización y descentralización, concentración y desconcentración. Distribución de tareas. Delegación), Sobre Derecho Administrativo, T. I, FCU, Montevideo, 2008, págs. 529 a 531; el destacado pertenece a la redacción).

En el pasado, una situación prácticamente idéntica a la que se ventila en obrados, fue examinada -a pedido del Instituto de Finanzas Públicas de la Facultad de Derecho de la Universidad de la República- por el Instituto de Derecho Administrativo de esa misma casa de estudios.

En un dictamen que se encuentra publicado, elaborado por el Prof. CAJARVILLE, se concluyó que era ilegítimo un decreto que facultaba a la Dirección General Impositiva a designar agentes de retención y percepción del IVA, cuando esa facultad se había atribuido por ley al Poder Ejecutivo y no se había previsto la facultad de desconcentrarla.

La facultad legal de designar ese tipo de responsables, había sido atribuida al Poder Ejecutivo por el entonces art. 58 del Título 10 del Texto Ordenado 1996 (que recogía el art. 346 Numeral 25° del Decreto-ley N° 14.416 de 28.8.1975). Sin embargo, por vía reglamentaria, se facultó a la DGI a designar agentes de retención y percepción del IVA, siendo que la facultad se había otorgado por la ley, directamente al Poder Ejecutivo. La conclusión a la que llegó el dictaminante, fue que el decreto había operado una ilegítima desconcentración de su competencia (de designar agentes de retención y percepción), pues no había habilitación legal para desconcentrar esas atribuciones (ver en tal sentido: “Competencia del Poder Ejecutivo y de la Dirección General Impositiva en la designación de agentes de retención, Pronunciamento del Instituto de Finanzas Públicas y del Instituto Uruguayo de Derecho Administrativo”, Anuario de Derecho Tributario, T. I, Instituto de Finanzas Públicas, Facultad de Derecho, Universidad de la República, T. I, FCU, 1988, págs. 143-144).

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.

Sobre este punto también existe jurisprudencia del TCA, que ha puesto de manifiesto que este proceder resulta ilegítimo. Así, en la fundadísima Sentencia N° 521/2010, se dijo:

“Que corresponde analizar, entonces, si la delegación que se hace al Poder Ejecutivo para reglamentar la ley implica que este Poder delegue a su vez en la propia DGI dicha potestad. El Tribunal considera que en el caso no existe tal delegación de atribuciones, ya que la DGI al elaborar la resolución de autos, no está actuando en nombre de su jerarca, el Poder Ejecutivo, sino que hace uso de las limitadas competencias propias que se le asignaron por ley o por decreto para ser aplicadas en el ámbito interno del Organismo. Pero en ningún momento actúa a nombre de otro (Cfr. CAJARVILLE, J.P. “Sobre Derecho Administrativo” T. I 2ª edic. ampliada FCU, pág. 454 y 460). Y tampoco cabe invocar un supuesto de delegación de atribuciones porque no se dictó en Consejo de Ministros (art. 168, numeral 24, de la Carta).

No se da, asimismo, un supuesto de desconcentración privativa, ya que ésta solo se establece por ley o por la Constitución. Como enseña CAJARVILLE “La desconcentración privativa, puesto que supone una atribución de competencia al inferior y la privación de ella al jerarca, 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” (op. cit. pág. 529).

Por ende, siguiendo a este autor, no podría el Poder Ejecutivo desconcentrar privativamente en la DGI su competencia de reglamentar la ley, ya que la propia ley que le asignó competencia quiso que fuera ese y no otro órgano de inferior jerarquía (DGI) el que cumpla tal cometido. Si la ley hubiera pretendido que hubiera este tipo de desconcentración, habría dicho que la DGI la reglamentará. Pero no lo quiso así y dispuso que fuera el jerarca, en ejercicio de sus atribuciones dadas por el inciso 4º del art. 168 de la Constitución, el que la reglamente ya que, de principio, es el único facultado para ejercer esa función.

De modo concluyente, una vez más caber citar al ilustrado catedrático: “El Poder Ejecutivo no puede descargarse de una competencia que ha recibido de la Constitución o de la Ley, transfiriéndola privativamente a una dependencia subordinada. La desconcentración privativa establecida por reglamento dentro de la Administración Central puede consistir en atribuir una competencia a un órgano subordinado de una determinada dependencia, quitándole al superior de la misma; pero nunca puede significar privar de ella al propio Poder Ejecutivo, porque éste no puede renunciar a sus poderes” (op. cit. pág. 531).

Vemos entonces que la competencia reglamentaria la asigna directamente la ley al Poder Ejecutivo, no a otro órgano, y la Constitución le otorga a ese Poder del Estado la potestad exclusiva. Por ende, no puede el mismo asignar competencia cuando las normas superiores solo se lo encargaron a él. De otorgar más atribuciones limita sus competencias y por ende, el acto de delegación resulta viciado.

En suma, coincidiendo con el dictamen de la Procuradora del Estado Adjunta, la Corporación entiende que debe anularse el acto residenciado porque el Poder Ejecutivo se extralimitó en sus facultades al asignar competencias exclusivas propias a un Organismo subordinado sin que la ley le haya facultado esa delegación. Hay falta de competencia del órgano emisor del acto y, por ende, una nulidad por vicio de forma.” (publicada en Revista Tributaria, T. XXXVIII, N° 225, págs. 1046 a 1051; el destacado pertenece a la redacción).

En la sentencia parcialmente transcrita, con toda claridad, el Tribunal puso de manifiesto que el Poder Ejecutivo (como ocurre también en la especie), no estaba facultado para desconcentrar privativamente atribuciones que la ley le había atribuido directamente.

En definitiva, esas mismas razones de fondo, determinan que corresponda amparar la pretensión anulatoria.

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 del abogado de la parte actora en la cantidad de \$ 25.000 (pesos uruguayos veinticinco mil).

Oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos agregado; y archívese.

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

Dr. Marquisio (Sec. Letrado).