

Ley de Patentes de Rodados: ¿avance o retroceso?*

Law of Vehicle License: ¿progress or setback?

*Graciela Ruocco***

ruocco@adinet.com.uy

RESUMEN. El artículo 1.º de la ley n.º 18456 (Vehículos Automotores. Normas sobre su Empadronamiento) se autocalifica como norma interpretativa del texto constitucional que establece la potestad de los gobiernos departamentales de decretar y administrar los recursos establecidos en el artículo 297 de la Constitución y la limita “geográficamente por los hechos generadores ocurridos en su propia jurisdicción”. El presente trabajo pretende desentrañar si la referida disposición tiene naturaleza interpretativa o si, por el contrario, establece una limitación a la potestad tributaria departamental que no surge del texto constitucional, y por tanto conduce a una verdadera lesión a la autonomía departamental. Pretendemos con ello llamar la atención sobre el papel de la Suprema Corte de Justicia como juez constitucional, tanto en lo que se relaciona con la acción por lesión de autonomía (artículo 283) como en lo referido a la declaración de inconstitucionalidad de las leyes y de los decretos departamentales con fuerza de ley en su jurisdicción (artículos 256 ss.). Detrás de estos conflictos, por más organizacionales que puedan parecer, hay en el fondo un tema de derechos humanos.

* Este trabajo fue admitido y designados evaluadores idóneos por resolución del Consejo de Redacción del día 10 de junio de 2011. En concordancia con las evaluaciones favorables, por acta del 15 de setiembre de 2011, el Consejo de Redacción resolvió su incorporación en este número de la *Revista de Derecho* de la Universidad Católica del Uruguay.

** Profesora titular de Derecho Administrativo en la Facultad de Derecho de la Universidad Católica del Uruguay.

PALABRAS CLAVE. Transporte automotor. Derecho tributario. Derecho municipal. Decretos tributarios. Gobierno Departamental. Derecho constitucional. Principio de autonomía departamental.

ABSTRACT. Article No. 1 of Law No. 18.456 (Motor Vehicles. Registration Rules), is self-nominated as an interpretive rule of the Constitution which establishes the authority of the Departmental Governments to enact and administer the remedies provided for in art. 297 of the Constitution and limits this authority “geographically by the operative events occurred in their own jurisdiction”. Through this paper we intend to unravel whether the above mention provision may be interpreted, or if instead it imposes a limitation on the departmental taxing authority, which is not derived from the Constitution, and therefore leads to a real damage in departmental autonomy. We intend to draw attention on the role of the Supreme Court of Justice as a Constitutional Court, as related to an action for damage on autonomy (art. 283) and in reference to the declaration of unconstitutionality of departmental laws and decrees enforced as laws in their jurisdiction (arts. 256 et seq). Behind these conflicts, as organizational as they may seem, there is in essence an issue of human rights.

KEYWORDS. Motor vehicles Transportation. Tax Law. Municipal Law. Tax Decrees. Departmental Government. Constitutional Law. Principle of Departmental Autonomy.

SUMARIO. **1.** Introducción. **2.** Interpretación de la Constitución. **3.** La ley n.º 18456. Objeciones de constitucionalidad. 3.1. Ley Interpretativa y competencia del Gobierno Departamental. 3.2. Hecho generador del impuesto. 3.3. El *interés general* invocado. 3.4. Delegación legislativa. 3.5. Declaración de nulidad. 3.6. Retroactividad. 3.6. La potestad reglamentaria departamental. 3.7. Lesión de autonomía departamental. 3.8. La filosofía jurídico-política de la Carta. **4.** Contrariedad de la ley respecto de los decretos departamentales que regulan la materia. **5.** Conclusiones.

1.

INTRODUCCIÓN

El artículo 1.º de la ley n.º 18456 (Vehículos Automotores. Normas sobre su Empadronamiento) se autocalifica como norma interpretativa del texto constitucional que establece la potestad de los gobiernos departamentales de decretar y administrar los recursos establecidos en el artículo 297 de la Constitución y la limita “geográficamente por los hechos generadores ocurridos en su propia jurisdicción”.

El presente trabajo pretende desentrañar si la referida disposición tiene naturaleza interpretativa o si, por el contrario, establece una limitación a la potestad tributaria departamental que no surge del texto constitucional y, por tanto, conduce a una verdadera lesión a la autonomía departamental.

A tales efectos abordaremos el estudio de la norma constitucional que otorga la potestad tributaria al Gobierno Departamental y su alcance, y la interpretaremos a la luz de su finalidad, con el objeto de determinar si las diversas disposiciones de la denominada *Ley de Patentes* se ajustan a ellos: texto y finalidad.

En esa tarea interpretativa tendremos especialmente en cuenta la importancia jurídico-política que nuestra Constitución asigna a lo departamental, a lo local, especialmente a partir de la reforma constitucional vigente desde 1997.

De ahí la relación que advertimos entre el tema que nos hemos propuesto, que en principio aparece como vinculado exclusivamente a lo orgánico y competencial, y los derechos de los individuos.

En tal sentido DURÁN MARTÍNEZ, refiriéndose a la importancia y el interés por lo local, señala:

Ese fenómeno se produce en busca de una mejor calidad de vida, en ejercicio del derecho a vivir, lo que coloca el tema en el ámbito de los derechos humanos, más precisamente derechos humanos de la tercera generación.

Lo expuesto lleva a llamar la atención sobre el papel de la Suprema Corte de Justicia como Juez Constitucional, tanto en lo que se relaciona con la acción por lesión de autonomía (art. 283) como en lo referido a la declaración de inconstitucionalidad de las leyes y de los decretos departamentales con fuerza de ley en su jurisdicción (arts. 256 y ss). *Detrás de estos conflictos, por más organizacionales que puedan parecer, hay en el fondo un tema de derechos humanos.*

Solo teniendo en cuenta este aspecto puede lograr sentencias acordes a la Constitución.

Toda la normativa infravalente debe interpretarse desde la Constitución, o mejor dicho, desde los derechos humanos. Aunque a decir verdad, en constituciones como la uruguaya —y en la mayoría de las modernas— los derechos humanos son recibidos en la Constitución, con lo que la expresión *desde la Constitución* comprende también los derechos humanos.

Eso hace que el juez constitucional, al ser custodio de la Constitución, es en verdad el gran custodio de los derechos humanos. Eso hace en nuestro medio que la Suprema Corte de Justicia deba tener *especial cuidado al juzgar asuntos en que esté en juego la autonomía departamental o municipal, y también determinar con acierto cuáles son los actos jurídicos que pueden limitar los derechos humanos.*¹

El reconocimiento de esos valores —dice RISSO FERRAND— en un texto constitucional (es el caso de la libertad, la igualdad, la justicia o el pluralismo, entre otros), sumados a los principios tradicionales (legalidad, reserva legal, publicidad, seguridad jurídica, etcétera), unos y otros fundamentales dentro del ordenamiento jurídico, tiene una incuestionable y decisiva importancia en la hora de interpretar y aplicar la Constitución, pero también respecto a la elaboración, interpretación y aplicación del resto del ordenamiento jurídico. Esto no es otra cosa que la interpretación y aplicación *desde* la Constitución. La dimensión axiológica de la Constitución, pues, en tanto código de valores y principios que se proyectan a todo el ordenamiento jurídico, adquiere singular importancia en nuestros días y es un elemento básico al proceder a la hermenéutica jurídica.²

El autor nos recuerda la sentencia de la Suprema Corte de Justicia n.º 174/02, de la que surge claramente:

Cada Constitución consagra una determinada fórmula política que en sí significa un estilo de vida, una concepción de la sociedad y del Estado y una filosofía de lo que debe ser el manejo del aparato político... Esta fórmula política... debe tenerse presente de manera relevante en la interpretación constitucional pues ella apunta por un lado al reforzamiento del sistema y por otro a su supervivencia en el futuro (cita de GARCÍA BELAUNDE en la sentencia).

¹ DURÁN MARTÍNEZ, Augusto: "La descentralización territorial en el Uruguay", en *La organización política del territorio en América y España*, Buenos Aires: Lajouane, 2008, pp. 321-322 (cursivas añadidas).

² RISSO FERRAND, Martín: *Derecho constitucional*, Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 2006, p. 25.

El “valor constitucional” es un bien a considerar en la tarea interpretativa que importa muchas veces un balanceo entre bienes constitucionales, para lo que el intérprete necesita introducir una valoración global de la sociedad y el régimen institucional vigente.³

2.

INTERPRETACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN

Siguiendo a RISSO FERRAND, encararemos la tarea interpretativa que exige nuestro estudio, transitando las etapas por él descritas:

[...] el intérprete deberá frente a un caso concreto:

(a) determinar el ordenamiento jurídico aplicable, y dentro del mismo, la o las normas aplicables (esto plantea problemas de aplicación geográfica y temporal del ordenamiento);

(b) analizar la regularidad jurídica de la norma con relación al resto del ordenamiento jurídico (lo que implica el control del perfeccionamiento, de la validez y de la eficacia de la norma);

(c) resolver eventuales contradicciones, reales o aparentes, que puedan existir en el sistema de normas en análisis; y

(d) por supuesto, determinar el contenido de la o las normas y sus consecuencia respecto al caso en estudio.⁴

La individualización de la(s) norma(s) es sin duda —dice el autor— el primer paso de una tarea de interpretación jurídica y por ella no puede entenderse la mera individualización formal, sino que implica el análisis y la determinación de la(s) norma(s) referida(s) a un caso concreto que es el que interesa resolver.

La Ley de Patentes es una norma perfecta porque ha completado su procedimiento de elaboración y presenta todos sus elementos intrínsecos, estructurales y funcionales; es válida por cuanto puede afirmarse la regularidad de dichos requisitos intrínsecos, y es eficaz dado que ha cumplido los requisitos extrínsecos del caso, publicación, etcétera.

Es en cuanto a su contenido y vigencia que pueden plantearse objeciones de constitucionalidad, en la medida en que regula materia atribuida al Gobierno Departamental y además está prevista su retroactividad, esto es, su aplicación a hechos acaecidos antes de su dictado.⁵

Asimismo, será imprescindible que se superen eventuales contradicciones que surjan dentro del ordenamiento jurídico respecto a un caso determinado, utilizando básicamente

³ *Ibíd.*, pp. 71-72.

⁴ *Ibíd.*, p. 43.

⁵ *Ibíd.*, pp. 47-49.

los principios de jerarquía, temporalidad y competencia.⁶ Estas reglas resultan trascendentes en nuestro estudio debido a que por ley nacional se ha ingresado en una materia que la Constitución ha atribuido al Gobierno Departamental.

ESTEVA GALICCHIO, recordando a JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA, plantea el problema de si las reglas legales ordinarias en materia de interpretación de la ley son o no de aplicación obligatoria tratándose de interpretación constitucional. Le parece evidente que las reglas sobre hermenéutica contenidas en el Código Civil no son de aplicación obligatoria para la interpretación constitucional, porque reglas obligatorias sobre interpretación no pueden contenerse nunca en una norma de categoría inferior a aquella que deba ser interpretada.⁷

Sin embargo, señala que sería exagerado decir que las reglas del título preliminar del Código Civil no deben ser estimadas por el intérprete. Su autoridad para el intérprete derivará de su propio contenido lógico o de su valor científico.

[...] por su índole de principios son en general aplicables a la interpretación de cualquier tipo normativo y desde luego a las normas constitucionales.⁸

En lo relativo a la regla de respeto del tenor literal del texto (artículo 17 del Código Civil), destacó que existe una razón fundada para que el intérprete no se separe del texto literal de la Constitución excepto cuando ello resulte muy especialmente indicado.⁹

Continúa ESTEVA GALICCHIO recordando a JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA y afirma que la regla del artículo 20 sobre interpretación armónica debe ser recibida con toda su amplitud siempre que se considere exclusivamente la armonía que debe existir entre todos los preceptos constitucionales.¹⁰

Entre las reglas relativas a la técnica de interpretación concluye:

[...] la primera debe ser el respeto por el texto literal [...] sobre la base de entenderlo armonizando el tenor de cada una de las disposiciones con el conjunto de las otras disposiciones constitucionales [...] en cuanto el tenor sea claro, aplicarlo rigurosamente.

La claridad que debe requerirse no es la claridad gramatical, sino la claridad jurídica.

⁶ *Ibíd.*, p. 51.

⁷ *Ibíd.*; KORZENIAK, J.: *Primer Curso de Derecho Público. Derecho constitucional*, Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 2001, p. 68.

⁸ *Ibíd.*, p. 68.

⁹ ESTEVA GALICCHIO, Eduardo: "La interpretación constitucional según la doctrina uruguaya", tomo VII de homenaje a Héctor Fix-Zamudio (UNAM), <http://www.bibliojuridica.org>; RISSO FERRAND: o. cit., p. 62.

¹⁰ ESTEVA GALICCHIO: o. cit.; RISSO FERRAND: o. cit., p. 63.

Un texto puede ser gramaticalmente claro y resultar jurídicamente absurdo. La tarea de interpretación del derecho es una tarea para juristas y no para gramáticos.¹¹

Asimismo, RISSO FERRAND nos alerta acerca de la importancia de la atención a la finalidad de las normas, recordando al tercero de los ARÉCHAGA, que formuló las bases del método de interpretación lógico-sistemático-teleológico. Además del *deber ser* de las normas, el derecho aparece en el mundo del *ser* como una realidad esencial, indisolublemente ligada a la idea de un fin. Si es de esencia que las normas se orientan a la realización de un fin, va implícito que la labor del intérprete ha de orientarse en vista del fin propuesto y que por tanto, cuando al examinar un precepto del sistema jurídico se le presenten como posibles varias soluciones interpretativas distintas, el criterio para elegir entre ellas le estará dado por la consideración de cuál de los criterios interpretativos se ajusta mejor a la realización del fin que la norma trata de realizar.¹²

En el caso resulta de singular importancia determinar la finalidad de la norma constitucional que atribuye la potestad tributaria al Gobierno Departamental en materia de impuestos a los vehículos de transporte y la finalidad de la ley nacional cuando regula el hecho generador de dicho impuesto.

ESTEVA GALLICCHIO suele distinguir tres momentos en la interpretación constitucional: a) el momento textual, obviamente referido al análisis del texto de la(s) disposición(es) a interpretar; b) el momento contextual, que refiere a la interpretación armónica con las restantes disposiciones constitucionales, y c) el momento teleológico referido al análisis del fin perseguido por las normas.¹³

En la tarea interpretativa que exige nuestro estudio, también tendremos en cuenta las reglas que al respecto recuerdan ESTEVA GALLICCHIO y RISSO FERRAND, siguiendo a SAGÜÉS, relativas a la consideración *pro homine* y *pro libertatis*. BIDART CAMPOS lo llama *integridad maximizadora* del sistema interamericano, basado en el artículo 29 de la Convención Interamericana. Nos obliga a considerar a cada persona y a todas las personas protegidas, en el caso los habitantes de la nación, propietarios de vehículos automotores, a quienes debe reconocerse en principio la libertad de circulación y de empadronamiento de los vehículos según su conveniencia.

¹¹ ESTEVA GALLICCHIO: o. cit.; RISSO FERRAND: o. cit., p. 69.

¹² JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA, Justino: *La Constitución Nacional*, p. 135, citado por RISSO FERRAND: o. cit., p. 60.

¹³ ESTEVA GALLICCHIO, Eduardo: *Lecciones de Derecho Constitucional 2.º*, tomo VI, Montevideo, 1982, y *Revista Uruguaya de Derecho Constitucional y Político*, tomo VII, n.º 38, p. 203; cf. RISSO FERRAND: o. cit., p. 65; cf. sentencia de la Suprema Corte de Justicia n.º 174/02.

En cuanto a las reglas interpretativas referentes a las autoridades, en la medida en que el tema en examen involucra las competencias de los gobiernos departamentales y del legislador nacional, no podrá dejar de considerarse que los órganos públicos no ejercen poderes propios sino delegados por la nación; que no hay competencia para órgano público sin texto que la establezca y que toda competencia es atribuida con una triple limitación: en razón de materia, de forma y de fines; que estos poderes, porque son delegados, no pueden ser a su vez delegados.¹⁴

Asimismo, otra regla que habremos de considerar es la que refiere a la no retroactividad *in pejus* (en perjuicio, normas más desfavorables) de las disposiciones limitadoras o restrictivas de los derechos.

Finalmente, el postulado interpretativo de proporcionalidad resultará trascendente a la hora de analizar la restricción que la ley impone a la libertad de los habitantes de empadronar su vehículo, en tanto se trata de una técnica aplicable a la intervención del legislador en el ámbito de los derechos. Los criterios provienen del Tribunal Constitucional alemán, acogidos por el Tribunal Constitucional español. Opera como un parámetro de control: con el objeto de optimizar un bien colectivo (interés general) en tanto el legislador restringe un derecho fundamental. Para su aplicación es necesario que se efectúe un análisis en tres escalones: a) *adecuación de medios a fines*; si la respuesta es negativa, se acabó el análisis; b) el segundo escalón es el análisis de la *necesidad*, tanto *material* (esto es, el contenido de la restricción) como *personal* (es decir, tiene que estar dirigido al menor número de personas posible), *temporal* (que la restricción perdure el menor tiempo posible) y *espacial* (el área más reducida de alcance); c) el tercer escalón es la proporcionalidad propiamente dicha o, en sentido estricto, la *ponderación*. En síntesis, idoneidad del fin, necesidad y proporcionalidad.

¹⁴ Cf. ESTEVA GALLICCHIO: o. cit.

3.

LA LEY N.º 18456.

OBJECIONES DE CONSTITUCIONALIDAD

3.1. LEY INTERPRETATIVA Y COMPETENCIA DEL GOBIERNO DEPARTAMENTAL

El artículo 1.º de la ley n.º 18456, al amparo del numeral 20 del artículo 85 de la Constitución (potestad interpretativa de la Asamblea General), limita geográficamente la potestad de los gobiernos departamentales de decretar y administrar los recursos establecidos en el artículo 297 de la Constitución, “por los hechos generadores ocurridos en su propia jurisdicción”.

Corresponde previamente realizar una precisión con respecto al invocado amparo al numeral 20 del artículo 85 de la Carta.

Las normas constitucionales pueden ser interpretadas por leyes, pero en los sistemas de Constitución rígida la interpretación hecha mediante ley no es una interpretación auténtica. La interpretación auténtica es aquella formulada por una norma de igual jerarquía jurídica que la norma interpretada. Pero cuando una ley formula una interpretación de una norma constitucional, está aclarando el sentido de una norma de mayor fuerza jurídica. Esa interpretación, por estar contenida en una ley, tendrá la eficacia normativa que tienen todas las leyes, que se puede denominar *generalmente obligatoria*, “[...] pero no será auténtica y podrá dejarse de aplicar si fuere contraria a la Constitución, o si fuere una interpretación incorrecta de la Constitución”.¹⁵

Nos adelantamos a afirmar que precisamente es lo que ocurre en el caso, en que, a pesar de que la ley se *autocalificó* como interpretativa, puede declararse su inconstitucionalidad conforme la salvedad que surge de la parte final del citado numeral 20 (“[...] sin perjuicio de la facultad que corresponde a la Suprema Corte de Justicia de acuerdo con los artículos 256 a 261”),¹⁶ si se advierte que su contenido violenta la Constitución.

Al respecto, RISSO FERRAND invoca la jurisprudencia de la Suprema Corte en las ocasiones en que entendió que, pese a la calificación formal, la norma no era de tipo interpretativo, ya que no se podía sostener que existiera una duda interpretativa razonable

¹⁵ KORZENIAK: o. cit., p. 66; cf. RISSO FERRAND: o. cit., p. 54; JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA: o. cit., p. 141 ss.; ESTEVA GALLICCHIO, Eduardo: “La interpretación constitucional...”, o. cit.

¹⁶ Cf. RISSO FERRAND: o. cit., p. 54.

respecto a la norma interpretada, y concluyó por tanto que la norma no era interpretativa sino modificativa del ordenamiento jurídico anterior. Realizado esto y prescindiendo de la calificación formal, la Corte continuó con el análisis de la constitucionalidad de la norma.¹⁷

Entrando, ahora sí, al examen de la constitucionalidad de la disposición contenida en el referido artículo 1.º de la ley n.º 18456, recordemos que el artículo 297 de la Constitución establece que “serán fuente de recursos de los gobiernos departamentales, *decretados y administrados* por estos” los siguientes:¹⁸

En lo que nos interesa a los efectos de nuestro estudio: los impuestos a que refiere el numeral 6.º, entre los que se encuentran los impuestos “*a los vehículos de transporte*”.

La inclusión de los impuestos sobre los vehículos de transporte, entre otros, como fuente de recursos del departamento, concuerda con lo dispuesto en el artículo 273, numeral 3.º, de la Constitución, según el cual las juntas departamentales son competentes para “crear o fijar, a proposición del Intendente, impuestos [...]”. Es en esta norma donde la doctrina ubica la consagración de la potestad tributaria departamental.¹⁹

A los efectos de analizar la distribución de la potestad tributaria entre el Estado central y los gobiernos departamentales, y su alcance, resulta necesario desentrañar el sentido de las expresiones contenidas en el acápite del artículo 297 de la Carta.

En efecto, debemos interpretar qué significa “decretados y administrados”. La Suprema Corte de Justicia ha sostenido: “La expresión *decretados* [...] utilizada en el proemio del artículo 297 debe ser entendida en el sentido de creación, modificación o supresión del tributo —o sea en lo relativo al derecho tributario material—, y la expresión *administrados* ha de ser interpretada en el sentido de lo que se entiende como derecho tributario formal”, y concluye que en el término *decretados* “*la competencia que la Constitución otorga a los Gobiernos Departamentales, se refiere exclusivamente al Derecho tributario sustantivo, es decir el relativo a la creación o existencia de los tributos*”.^{20 21}

¹⁷ RISSO FERRAND: o. cit., p. 55.

¹⁸ Cursivas añadidas.

¹⁹ MARTINS, Daniel H.: *El Gobierno y la administración de los departamentos*, tomo II, 2.ª ed., Montevideo, 2006, p. 57; DELPIAZZO, Carlos: *Derecho administrativo uruguayo*, México: Porrúa, 2005, p. 106; DELPIAZZO, Carlos: *Autoridades departamentales y municipales*, Montevideo: AMF, 2010, pp. 24 y 49; CAGNONI, José A.: *El derecho constitucional uruguayo*, Montevideo, 2.ª ed., 2006, p. 325; CASSINELLI MUÑOZ, Horacio: *Derecho Público*, Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 3.ª ed., 2009, p. 379.

²⁰ Sentencia de la SCJ n.º 234/984, de 29/8/ 84 citada en el *Código de Derecho Tributario* anotado y comentado por Valdés Costa y otros, Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 5.ª ed., p. 135 (cursivas añadidas)

²¹ Dice Rodríguez Villalba: “[...] en forma unánime la doctrina se ha pronunciado hasta ahora, considerando que todo lo que no fuere ‘punitivo o jurisdiccional’ sería de competencia de los gobiernos departamentales, por lo cual estos podrían disciplinar el derecho material, el formal y aun el infraccional —en la hipótesis que no estuviere comprendido en la referencia a la materia punitiva”. RODRÍGUEZ VILLALBA, Gustavo: *La potestad tributaria de los gobiernos departamentales*, Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1999, p. 66.

Recientemente se ha interpuesto ante la Suprema Corte de Justicia demanda por lesión de autonomía departamental, derivada precisamente de las previsiones de la ley en estudio.

En ella, MARTINS, citando a RODRÍGUEZ VILLALBA, sostiene como argumento a favor de la posición que sustenta, de lesión de autonomía:

En el ámbito nacional, y a los efectos de excluir del referéndum contra las leyes las que establezcan tributos, de conformidad a lo que expresa el art. 79 de la Constitución, la ley 16.017, de 20 de enero de 1989, interpretó que: “*Establecer tributos es crear nuevos hechos generadores que determinan el nacimiento de obligaciones tributarias inexistentes hasta la entrada en vigencia de la ley de que se trata (arts. 14 y 24 del Código Tributario)*”. Se trata de una ley nacional que interpreta la Constitución, concretamente sobre qué es crear tributos, expresión coincidente con la aplicada por el art. 297 en la referencia a “decretar”. Reconocida la fidelidad de la interpretación debe asignarse ese mismo contenido a la potestad tributaria departamental, además de las facultades de administración (Rodríguez Villalba, Ob. Cit., pág. 74).²²

En el ámbito departamental, los decretos de la Junta Departamental en materia de los tributos “decretados y administrados por estos” crean obligaciones tributarias que deben cumplir los contribuyentes cuando se verifica el hecho generador que aquellos determinan.

En el derecho tributario, la intervención en la propiedad de los particulares en que se traducen los impuestos se consideró siempre tan intensa que se exigió la garantía de la ley formal o de los decretos con fuerza de ley cuando la Constitución expresamente lo autoriza (artículos 273, numeral 3.º, y 297, numeral 6.º).

La sentencia de la Suprema Corte n.º 234/984 nos ilustra acerca del contenido que debe exhibir la norma creadora del tributo; o, dicho con otras palabras, declara que la norma creadora del tributo es la que regula el hecho generador. En consecuencia, la creación misma del tributo supone la definición del hecho generador de la relación tributaria.²³

La ley tributaria material “[...] es la que crea el tributo, establece el hecho generador en todos sus aspectos y los elementos cuantificantes de la obligación tributaria”.²⁴ De manera que la creación del tributo no puede separarse de la regulación del hecho generador, dado que este es el presupuesto para configurar el tributo.

²² “Demanda por lesión de autonomía presentada ante la Suprema Corte de Justicia”, en <www.coloniatotal.com.uy>.

²³ Cf. artículo 4.º del Modelo de Código Tributario para América Latina.

²⁴ MAZZ, Addy: *Curso de Derecho Financiero y Finanzas*, tomo 1, vol. 2, Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 2007, p. 102.

Por tanto, debe ser establecido por la ley material, esto es, el acto jurídico emanado de quien tiene potestad tributaria, que en este caso es el acto emanado de la Junta Departamental, que es la que tiene la competencia de fijar tributos (artículo 273/3 y 297/6).

En consecuencia, su acaecimiento origina la existencia de la obligación (artículo 24 del Código Tributario), y consecuentemente es el Gobierno Departamental, a través de su órgano legislativo, el que debe determinar el hecho generador, porque es este el que configura el tributo.

Cabe cuestionarse si lo dispuesto por el artículo 1.º y siguientes de la ley n.º 18456 es realmente una interpretación de la Constitución o si, por el contrario, se extralimita, contradiciendo su texto y finalidad y por tanto dejando de ser una ley que pretende desentrañar el sentido de la norma constitucional, para traducirse en una modificación ilegítima.

A este respecto, cabe señalar que la *interpretación* que la norma legal contiene respecto del acápite del artículo 297 (“decretar recursos”) contradice el concepto mismo de *decretar* que surge del contexto de la Carta. El verbo *decretar*, en el ámbito departamental, se reserva para el acto emanado de la Junta Departamental (artículo 260) y debe ser interpretado en el sentido de crear o disponer.²⁵

El artículo 297 de la Constitución establece cuál es la materia tributaria departamental, que por tanto queda excluida de la materia local (límite a la ley que debe establecer la materia departamental y municipal —artículo 262 inciso 3.º—). Esa limitación de origen constitucional se impone también respecto de la materia que pueda ser objeto de la ley nacional.

La doctrina es conteste en afirmar que la enumeración contenida en la citada disposición es taxativa. El numeral 6.º refiere, en lo que nos importa, a los impuestos a los vehículos de transporte y es allí donde encuentra su origen la tributación conocida como *patente de rodados*.

Este artículo, cuando ha querido que la ley se ocupe de regular algo que es materia municipal, como en el caso de la contribución inmobiliaria rural, lo ha previsto expresamente. Es claro, pues, que el resto de las materias que son exclusivamente de tributación departamental no pueden ser reguladas por la ley.

²⁵ Al respecto dice Risso Ferrand: “Ocurre que a veces la Carta permite demostrar que una determinada expresión está siendo utilizada en un sentido más o menos preciso y no siempre coincidente con su acepción técnica ni con su sentido natural y obvio. En esas hipótesis el intérprete deberá tomar el significado constitucional de estas expresiones sin perjuicio de su acepción técnica”. RISSO FERRAND, o. cit., p. 63.

3.2. HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO

El artículo 2.º de la ley en examen establece que “el hecho generador del tributo a los vehículos de transporte” se configurará “*en el domicilio permanente del titular del vehículo [...] o en la jurisdicción donde circulan, en caso de tener actividades laborales o intereses económicos [...] o donde más tiempo permanezca en el país [...] o donde radique la base de sus actividades o de sus intereses económicos*”, y le encomienda al Poder Ejecutivo establecer en la reglamentación los parámetros de tiempo y condiciones que determinarán la habitualidad de la circulación.

Entendemos que tales previsiones sobre el hecho generador del tributo a los vehículos de transporte invaden la competencia legislativa que la Constitución consagró en forma exclusiva en favor de los gobiernos departamentales. En efecto, la atribución de potestad tributaria en la materia implica el reconocimiento de la facultad de crear impuestos que afecten los vehículos de transporte, lo que incluye la potestad de establecer el hecho generador del impuesto.

El aspecto del hecho generador que el legislador tributario toma en cuenta para calificarlo es su idoneidad o aptitud para servir de punto de referencia, de medida, de indicación demostrativa de la capacidad contributiva o económica del sujeto pasivo de la obligación. No se puede distinguir, entre los elementos necesarios para el surgimiento del tributo, la causalidad jurídica existente entre ellos y el efecto jurídico: todos ellos son necesarios y relevantes y por tanto todos ellos deben ser regulados por quien tiene asignada la potestad tributaria: la Junta Departamental.

El aspecto material u objetivo del tributo constituye la descripción de los aspectos sustanciales del hecho o conjunto de hechos que le sirven de soporte, y su estructura es la base para clasificar las especies tributarias. Por tanto, no se conciben regulados por el legislador nacional cuando la atribución de la potestad tributaria es al Gobierno Departamental.

Los hechos permanentes que consisten en situaciones o estados con permanencia —por ejemplo, ser soltero o *tener un domicilio en determinado lugar*— no tienen ninguna relación con el tiempo; la situación comienza en un momento y puede dejar de existir en cualquier otro.²⁶ En estos, como en los periódicos, el elemento temporal tiene que ser definido por el órgano que tiene la potestad tributaria (el legislador nacional en lo nacional y el legislador departamental en lo departamental), “que deberá expresar cuándo se considera acaecido el hecho”.²⁷ En la medida en que la relación entre el sujeto activo y el sujeto pasivo

²⁶ Cf. MAZZ: o. cit., p. 130.

²⁷ *Ibidem*.

se realiza a través del hecho generador, ello debe estar establecido en la norma creadora del tributo.

En los artículos 3.º y 4.º de la Ley de Patentes se establecen obligaciones que deben cumplir los sujetos pasivos del referido tributo, lo que también evidencia la invasión de la competencia constitucional de los gobiernos departamentales de determinar los diversos aspectos de la obligación tributaria, en ejercicio de la función legislativa departamental. Tal lo que sucede cuando obliga a los contribuyentes a presentar declaraciones juradas y certificado notarial, o cuando les impone el deber de reempadronar.

La disposición contenida en el artículo 5.º de la ley, que establece que al Gobierno Departamental que le corresponde expedir la matrícula o patente es el determinado en el artículo 2.º de la misma norma, resulta igualmente lesiva de la potestad del Gobierno Departamental de establecer los elementos que determinan el hecho generador del impuesto a los vehículos.

3.3. EL INTERÉS GENERAL INVOCADO

En el artículo 2.º se menciona “el interés general” como fundamento de la regulación por ley del hecho generador del tributo a los vehículos de transporte y se faculta al Poder Ejecutivo para que reglamente “los parámetros de tiempo y condiciones de la habitualidad de la circulación”.

Es cierto que nuestra Constitución en determinadas circunstancias habilita la limitación de derechos o facultades por ley por razones de interés general (artículo 7.º). No obstante, no admite que “en función del interés general” puedan modificarse las competencias de los gobiernos departamentales.

Como bien dice RISSO FERRAND,²⁸ el interés general no es una etiqueta que pueda invocarse por el legislador en cualquier situación, y en este caso la invocación es improcedente por cuanto el legislador no puede modificar la Constitución ni las facultades por ella atribuidas porque no existe previsión que lo habilite.

3.4. DELEGACIÓN LEGISLATIVA

Por su parte, resulta igualmente inconstitucional la atribución al Poder Ejecutivo para que determine los parámetros de tiempo y condiciones de habitualidad de la circulación

²⁸ RISSO FERRAND, o. cit.

para la configuración del hecho generador. En efecto, en la elaboración del hecho generador tributario en sus aspectos objetivo, subjetivo, temporal y espacial, el legislador debe actuar teniendo en cuenta los requerimientos del principio de seguridad. Todos estos elementos deben aparecer delineados en la ley con precisión.

Por aplicación del principio de legalidad, ninguno de estos aspectos puede quedar librado al poder administrador, salvo disposición constitucional expresa que admita la delegación de competencias. Cuando esta no esté prevista y estructurada por la norma jurídica fundamental, su atribución al Poder Ejecutivo viola el principio de legalidad y de seguridad.²⁹

No pueden dejarse librados al Poder Ejecutivo aspectos fundamentales del tributo, como el nacimiento mismo de la obligación tributaria.³⁰

3.5. DECLARACIÓN DE NULIDAD

El artículo 7.º de la ley n.º 18456 autoriza a declarar nulo “todo empadronamiento de vehículo realizado por un Gobierno Departamental en ejercicio de sus competencias, pero que viole en forma grave los preceptos de esta ley”.

No se desprende de su texto a quién confiere la aludida facultad. Lo que sí es claro es que faculta al interesado para que solicite la nulidad del empadronamiento que considere otorgado en violación de la ley. No obstante, debe advertirse que el citado empadronamiento fue realizado en cumplimiento de un decreto con fuerza de ley en su jurisdicción, de acuerdo con una potestad exclusiva del Gobierno Departamental.

3.6. RETROACTIVIDAD

Los artículos 8.º y el 9.º de la ley establecen que sus disposiciones se aplican con retroactividad a los vehículos que se hayan empadronado o reempadronado a partir del 1.º de enero de 2008, cuando la ley fue publicada en enero de 2009, y fija un plazo para reempadronar y sanciones para los propietarios de los vehículos que no lo hagan. Todo ello invade la competencia de los gobiernos departamentales, viola la libertad de circulación (porque el retiro del vehículo o las chapas no puede ser resuelto por cualquier gobierno departamental sin mediar orden judicial) y lesiona el principio de seguridad jurídica respecto

²⁹ Cf. Tribunal Constitucional alemán, sentencia BVerfGE 8274 (Ley sobre Precios), Primera Sala, 12 de diciembre de 1958, en SCHWABE, Jürgen (comp.): *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán. Extractos de las sentencias más relevantes*, Bogotá: Fundación Konrad Adenauer, 2005, pp. 477-478.

³⁰ MAZZ: o. cit., p. 111.

del que los habitantes de la República tienen derecho a ser protegidos, según el artículo 7.º de la Constitución. En efecto, la certeza de la norma implica su claridad y su vigencia hacia el futuro.

El concepto de seguridad fue consagrado en la Revolución Francesa, en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, que en su artículo 2.º ya expresaba:

El objeto de toda sociedad política es la conservación de los derechos naturales e imprescriptibles del hombre. Esos derechos son la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión.

La seguridad jurídica como valor jurídico significa sobre todo seguridad de los derechos fundamentales y está ligada esencialmente a la libertad. Se torna un valor fundamental del Estado de derecho, ya que la certeza, la legalidad y la objetividad en las relaciones jurídicas aseguran la previsibilidad en la acción del Estado.³¹ El valor *seguridad* se vincula con los principios de legalidad, irretroactividad, etc. Por tanto, hacer aplicables las disposiciones de la ley a empadronamientos ocurridos antes de su vigencia atenta contra tales valores y principios.

SAINZ DE BUJANDA lo considera uno de los bienes jurídicos amparados explícitamente por el constitucionalismo moderno en sus dos aspectos: certidumbre del derecho y eliminación de la arbitrariedad.³²

Dichos principios, sea que se consideren preexistentes a la ordenación constitucional o que se consideren parte de dicho orden en virtud del artículo 72 de la Carta, constituyen verdaderas reglas de derecho cuya violación puede ser juzgada por el órgano competente para efectuar el control de constitucionalidad de una ley.

La seguridad, entre los otros derechos mencionados en el artículo 7.º de la Constitución, es un derecho del hombre por su calidad de tal, y lo que la Carta consagra es la protección en el goce de ese derecho (derecho de segundo grado, dice CASSINELLI). De manera que los derechos primarios o de primer grado no pueden ser objeto de privación nunca, porque son preexistentes, no resultan de una atribución por el orden jurídico, y si los individuos fueran privados de ellos, la Constitución reconoce el derecho de reclamar la protección en su goce.

La protección de la confianza es una aplicación del principio de seguridad jurídica desde la perspectiva del individuo, de sus derechos y demás relaciones jurídicas, según el

³¹ Cf. *ibídem*, pp. 89-90.

³² SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *Hacienda y derecho*, tomo IV, p. 293, citado por MAZZ: o. cit., p. 90. Pérez de Ayala y González destacan en el principio de seguridad un aspecto positivo: la certeza, y uno negativo: la eliminación de la arbitrariedad. Ambos suponen la actuación de la ley, en el primer caso, como vehículo generador de certeza, y en el segundo, como mecanismo de defensa frente a posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. PÉREZ DE AYALA, José L., y GONZÁLEZ, Eusebio: *Derecho tributario*, tomo I, Salamanca: Plaza Universitaria, 4.ª ed., 1994, pp. 29 ss.

cual estos deben poder confiar en que a su actuación, así como a la de las entidades públicas que inciden en sus derechos, posiciones y relaciones jurídicas, se ligan efectos jurídicos duraderos, previstos o calculados con base en esas mismas normas. La irretroactividad, que procura la certeza del tratamiento normativo de los hechos ya consumados, de los derechos adquiridos, es un principio que asegura tranquilidad a los ciudadanos y permite planificar acciones futuras.³³

La protección de la confianza presupone la seguridad jurídica del derecho objetivo, o sea, de las normas jurídicas en cuanto patrones o criterios de actuación de los individuos y de las entidades públicas. Esta se expresa en la estabilidad o seguridad jurídica *ex post*, que supone que los patrones de actuación de los particulares no pueden ser modificados por las autoridades públicas, y la previsibilidad *ex ante* de los ciudadanos en relación con los efectos jurídicos de los actos públicos. El derecho surge para lograr ese objetivo, y la seguridad puede identificarse como la razón determinante del nacimiento del derecho; este surge para atender una necesidad ineludible de la vida en sociedad. El hombre debe saber cómo se comportarán los restantes hombres, qué pueden hacer él y los otros, cómo se desarrollará su vida de relación en todos los sentidos; requiere certeza en las relaciones sociales y la seguridad de que la regla se cumplirá.³⁴

La certeza no puede interpretarse como absoluta inmovilidad, sino que la norma debe evolucionar y modificarse de acuerdo con las necesidades del medio y de la realidad social: todo ello porque no puede dejar de lado los requerimientos de cambio y la satisfacción de nuevos objetivos. Pero esa necesidad de cambio y evolución, precisamente, puede justificar una regulación para el futuro, no para el pasado.

La certidumbre respecto de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de vital importancia para eliminar la arbitrariedad. La transparencia tributaria significa que las leyes tributarias en sentido lato se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes. La previsibilidad del gravamen tributario se interpreta como la posibilidad de calcular la obligación tributaria que le sea imputable en virtud de normas ya vigentes, con exactitud o certeza sobre el hecho en sí, el momento del nacimiento de la obligación, su cuantía, plazo de pago, etcétera.³⁵

³³ MAZZ: o. cit., p. 94.

³⁴ *Ibidem.* p. 95. Cf. Recasens Siches cuando expresa: "Y es al conjunto de tal necesidad de seguridad, de garantía irrefragable, que surge el Derecho. Esta es su motivación primaria, su más honda raíz en la vida humana. Certeza y seguridad constituyen el sentido formal de la función del Derecho". RECASENS SICHES, Luis: *Tratado general de filosofía del derecho*, México, 1959, p. 221.

³⁵ MAZZ: o. cit., p. 99.

El Código Tributario en su artículo 8 establece que la ley tributaria material se aplicará a los hechos generadores ocurridos durante su vigencia, lo que implica determinar el parámetro temporal de la verificación del hecho generador. Para ello el propio artículo establece las normas generales que serán de aplicación.

En la Constitución uruguaya no existe norma que consagre el principio de irretroactividad de la norma tributaria material, “pero si la seguridad jurídica es la certeza, la previsibilidad, la sanción de normas tributarias que van a regir situaciones ocurridas en el pasado es violatoria de este principio”. La vigencia de este principio en materia tributaria es clara porque de lo contrario se estarían captando capacidades contributivas pasadas.³⁶

TIPKE señala que la posición jurídico-tributaria del contribuyente no puede tornarse más desfavorable retroactivamente, por motivos de certeza del derecho y de tutela de la confianza. La jurisprudencia de la Corte Constitucional Federal alemana ha decidido que las leyes que instituyen un tributo en forma retroactiva o acentúan su incidencia son ilegítimas porque contrastan con la tutela de la confianza en el ordenamiento jurídico tributario vigente.³⁷

La Corte Constitucional alemana considera que de los principios constitucionales de certeza del derecho, protección de la confianza y del principio del Estado de derecho surge la prohibición de la eficacia retroactiva de las leyes tributarias. Para ese tribunal, todas las normas que operan contra la protección de la confianza en el ordenamiento jurídico son ilegítimas; los contribuyentes deben tener las condiciones necesarias para planificar sus comportamientos durante un largo tiempo.

Las leyes gravosas que comprenden circunstancias de hecho consumadas en el pasado son incompatibles con el mandato del Estado de Derecho al que pertenece —como elemento esencial— la seguridad jurídica, la cual a su vez se traduce para los ciudadanos, en primerísimo lugar, en la protección de la confianza.³⁸

Esta jurisprudencia coincide con un sector importante de la doctrina tributarista que fundamenta la irretroactividad de la norma tributaria material en el principio de certeza

³⁶ *Ibidem*, p. 102.

³⁷ TIPKE, Klaus: “La retroactividad en el derecho tributario”, en AMATUCCI, Andrea (dir.): *Trattato di diritto tributario*, tomo I, Padua: CEDAM, 1994, pp. 437 ss., citado por MAZZ: o. cit., p. 103.

³⁸ Sentencia n.º 26/61: “El ciudadano verá lesionada su confianza cuando el legislador vincule a hechos anteriormente consumados unas consecuencias jurídicas que resulten más desfavorables que aquellas con las que el ciudadano podía contar al tomar sus decisiones: Para el ciudadano seguridad jurídica significa, primaria y fundamentalmente, protección de su confianza. Por consiguiente el Tribunal ha estimado la posibilidad de que un empeoramiento de carácter retroactivo de las posiciones jurídicas del ciudadano suponga una violación del principio de seguridad jurídica”. Véase, asimismo, la sentencia BVerfGE 30, 367 (Ley Federal sobre Indemnizaciones. Sentencia de la Segunda Sala, 23 de marzo de 1971, en SCHWABE: o. cit., p. 496.

(GRIZITTI, PEIRANO FACIO, VALDÉS COSTA y MAZZ). La aplicación de la norma tributaria a situaciones ya cumplidas ataca la seguridad; viola el principio que debe respetarse en la etapa de creación de la norma tributaria, pero también en la de su aplicación.³⁹

Por su parte, también la jurisprudencia nacional es firme en considerar inconstitucionales las normas tributarias retroactivas por afectar principios constitucionales como la legalidad o la seguridad.⁴⁰

El principio de legalidad del impuesto determina que la relación tributaria, en todos sus elementos, queda fijada en términos invariables conforme a las normas vigentes al tiempo de verificarse el hecho imponible. La Constitución ampara los derechos adquiridos al proteger el derecho de propiedad.

En las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario realizadas en Perú en 1993 se adoptaron diversas recomendaciones, entre las que cabe mencionar la *certeza* como condición indispensable para la seguridad jurídica, y esta “como requisito esencial para la plena realización de la persona y para el desarrollo de la actividad económica; la legalidad, jerarquía e irretroactividad para evitar la incertidumbre en los contribuyentes; la no delegación salvo que se fijen los parámetros a los que debe ceñirse el Poder Ejecutivo”.⁴¹

En la Jornadas de Brasil de 2000 en el tema “Derechos humanos y tributación” la recomendación 6 expresó:

La seguridad de los derechos individuales del sujeto pasivo u obligado tributario es un valor fundamental del Estado democrático de Derecho manifestándose entre otros por medio de la legalidad, tutela jurisdiccional e irretroactividad de la ley tributaria.⁴²

Asimismo, la previsión legal que determina la retroactividad de su aplicación respecto de hechos ocurridos antes de su vigencia, a partir del 1.º de enero de 2008, es violatoria del principio de igualdad, por cuanto perjudica únicamente a los que empadronaron o reempadronaron luego de esa fecha, y no alcanza por ejemplo a quien lo hizo el 31 de diciembre. Estas categorizaciones solo son legítimas en la medida en que resulten respaldadas por alguno de los criterios tradicionalmente utilizados por la doctrina y la jurisprudencia para justificar tratos diferenciados: razonabilidad, finalidad legítima y racionalidad.⁴³

³⁹ MAZZ: o. cit., p. 104.

⁴⁰ *Revista de Derecho Tributario*, tomo XIII, n.º 73, 1986, p. 281.

⁴¹ Cf. MAZZ: o. cit., p. 107.

⁴² *Ibidem*. p. 109

⁴³ Cf. VALDÉS COSTA, Ramón: *Instituciones de derecho tributario*, Buenos Aires: Depalma, 1992, p. 371; AGUIRRE RAMÍREZ, Gonzalo: *Derecho legislativo*, Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1997, p. 72.

Como emanación de la igualdad ante las cargas públicas la norma tributaria no puede hacer discriminaciones perjudicando o beneficiando a determinadas personas o grupos.⁴⁴

3.6. LA POTESTAD REGLAMENTARIA DEPARTAMENTAL

El inciso 2.º del artículo 8.º de la ley en examen configura una clara inconstitucionalidad, que se traduce también en la violación de la autonomía departamental al ordenar:

[...] las Intendencias a través de su reglamentación deberán facilitar dentro de este plazo, las gestiones tendientes a la regularización de las situaciones planteadas por los contribuyentes y no aplicarán sanción alguna por este motivo durante dicho plazo.

En efecto, es al intendente a quien compete valorar la oportunidad del dictado de los reglamentos y resoluciones para cumplir los decretos de la Junta Departamental, por lo que tal disposición legal invade la competencia atribuida al intendente por el artículo 275 numeral 3.º. Asimismo lesiona la competencia del Gobierno Departamental de establecer multas (artículo 297, numeral 10).

3.7. LESIÓN DE AUTONOMÍA DEPARTAMENTAL

Bajo el título de “Caracteres de nuestra autonomía departamental”, CAGNONI señala:

[La expresión *autonomía departamental*] califica una forma de Estado; nuestra organización departamental justifica que se pueda calificar a nuestro Estado como Estado unitario con amplia descentralización (que en verdad es autonomía; [...] al ser gobiernos tienen capacidad política sus órganos principales para definir ciertas directivas o impulsos que orientan sus actividades [...] [y] poseen potestad tributaria y potestad expropiatoria).⁴⁵

Formalmente la función legislativa departamental se expresa mediante el dictado de “decretos con fuerza de ley en su jurisdicción, artículo 260, actos regla o actos conteniendo reglas de Derecho, que formalmente proceden de la Junta Departamental y son promulgados por el Intendente [...]”.⁴⁶

Entre la materia departamental relativa a la obtención de recursos financieros, CAGNONI distingue *la gestionada exclusivamente por el Gobierno Departamental mediante*

⁴⁴ REAL, Alberto Ramón: *Los principios generales de derecho en la Constitución uruguaya*, Montevideo, 1965, p. 31.

⁴⁵ CAGNONI: o. cit., p. 325.

⁴⁶ *Ibidem*, p. 234.

el ejercicio de sus órganos de las funciones legislativa y administrativa, y aquella cuya gestión depende o está condicionada o limitada por la actuación de órganos ajenos al Gobierno Departamental.

Incluye en el primer bloque, entre otros, los recursos tributarios, previstos en el artículo 297, numerales 1.º, 2.º y 6.º: impuestos sobre la propiedad inmobiliaria urbana y suburbana, a los baldíos, a la edificación inapropiada, *a los vehículos de transporte*.⁴⁷

Los condicionamientos a la autonomía departamental son taxativos y no admiten extensión de las limitaciones más allá de los casos y formas fijadas.

La Constitución en muchos aspectos se remite a la Ley, pero en este caso no. Al respecto cabe señalar, precisamente, que la Ley puede dictar normas especiales aplicables en temas taxativamente establecidos, como es el caso de normas generales sobre funcionarios (artículo 64) o condiciones para la creación de otros órganos departamentales (artículo 288) y la emisión de deuda (artículo 301).

De la atenta lectura del artículo 297, cabe hacer notar que los únicos supuestos de regulación por la ley nacional figuran en el numeral 1.º, cuando le confiere la potestad de fijar los impuestos sobre la propiedad inmueble rural, excepto los adicionales; en el numeral 3.º, cuando refiere a los impuestos creados por ley con destino a los Gobiernos Departamentales, etcétera. En el numeral 6.º, que es el que nos interesa, la única referencia a la ley se relaciona con los impuestos a los espectáculos públicos, a los que la ley puede dar un destino especial.

De manera que la ley nacional no tiene competencia alguna en materia de fijación del impuesto a los vehículos de transporte, corrientemente denominado *patente de rodados*.

La competencia legal establecida en el artículo 262, inciso 3.º, le permite a la ley nacional establecer la materia departamental y local para distribuir las competencias de los órganos, pero no la habilita a reservar para sí materia que tiene un concreto y preciso interés para el departamento en contra de una norma constitucional expresa (artículo 273/3).

La materia tributaria departamental no se define con un criterio negativo (materia no excluida por no haber sido asignada a otros órganos nacionales), sino en aplicación de un criterio positivo, es decir, materia incluida por disposición expresa de la Constitución.⁴⁸ artículo 273/3 y 297/6 en lo que nos interesa.

La Suprema Corte de Justicia ha dicho que la competencia departamental en nuestro régimen institucional está limitada a la regulación de asuntos que tengan un concreto y preciso interés para esa particular región.

⁴⁷ *Ibidem.* p. 336.

⁴⁸ Cf. DELPIAZZO: *Derecho administrativo...*, o. cit., p. 105.

3.8. LA FILOSOFÍA JURÍDICO-POLÍTICA DE LA CARTA

La inconstitucionalidad de las disposiciones contenidas en la ley en examen deriva, a nuestro juicio, asimismo, de su contrariedad con la filosofía jurídico-política de nuestra Carta, contenida en la parte dogmática de la norma fundamental.

Parte dogmática de la Constitución es la que exterioriza, concreta o instrumenta una idea política preconcebida; frecuentemente se describe como compuesta de una declaración de derechos individuales y de otro grupo normativo que se refiere a los órganos del Gobierno. Comprende —dice RISSO FERRAND— la declaración de derechos, obligaciones y garantías de los habitantes y *los principios filosófico-políticos que informan la Constitución*.⁴⁹

Entre las normas dogmáticas se incluyen normas de singular trascendencia, claves de una Constitución, como son, por ejemplo, y en lo que nos interesa, las que definen la doctrina política de una nación. La doctrina especializada ha acudido a la enumeración de una serie de temas típicos de la parte dogmática, entre los que suelen incluirse las normas que “proclaman básicamente el sistema político adoptado y la afiliación a los fundamentos doctrinarios que lo inspiran”.⁵⁰

Nadie puede dudar de que las normas que consagran la descentralización territorial contienen definiciones básicas, en las que se asienta la organización estatal, y por tanto se constituyen en clave —al decir de KORZENIAK— para la interpretación de las demás disposiciones constitucionales, jugando el rol de principios generales de derecho constitucional. A ellos sin lugar a duda alguna debe atenerse la ley. Al respecto dice KORZENIAK:

[...] ese mismo carácter les confiere principalmente importancia cuando se trata de decidir sobre la inconstitucionalidad de una ley.⁵¹

Precisamente el artículo 50, que figura en la parte dogmática de nuestra Constitución, establece que el Estado impulsará políticas de descentralización, de modo de promover el desarrollo regional y el bienestar general, reaccionando contra la centralización de Montevideo y procurando el desarrollo del interior del país.⁵²

Dice DURÁN MARTÍNEZ, citando a ESTEVA GALLICCHIO, que este artículo contiene una directiva política dirigida al Estado, persona pública mayor, a fin de que impulse

⁴⁹ RISSO FERRAND, o. cit., p. 24.

⁵⁰ KORZENIAK: p. 154.

⁵¹ *Ibídem*, p. 155

⁵² Cf. DURÁN MARTÍNEZ, Augusto: “Los gobiernos departamentales en la perspectiva de la reforma constitucional” (1997), en *Estudios de Derecho Público*, vol. I, Montevideo, 2004, pp. 300-301; ESTEVA GALLICCHIO, Eduardo: “Las políticas de descentralización (arts. 50, 230, 298 n.º 2 y D. T. y E. X.)”, en *Reforma Constitucional. Revista Uruguaya de Derecho Constitucional y Político*, UCU, Serie Congresos y Conferencias, n.º 16, p. 114.

políticas de descentralización con el objeto de promover el desarrollo regional (refiriéndolo a lo interno)⁵³ y el bienestar general.⁵⁴

El Estado legislador debe respetar la orientación que proviene de la citada norma y no actuar en el sentido contrario, desconociendo la potestad tributaria consagrada en la Constitución a favor de los gobiernos departamentales. El desarrollo regional referido en la disposición es comprensivo, en términos de CAGNONI, de “lo económico, lo social, lo cultural y, en fin, todo lo que concierna a las condiciones de vida, en sentido amplio, de los habitantes del Estado”.⁵⁵

Asimismo cabe señalar que la consagración de la autonomía departamental, y en particular, en lo que nos interesa, de la potestad tributaria en materia de creación de impuestos a los vehículos de transporte, cumple una finalidad de interés de la comunidad local. Al respecto dice DURÁN MARTÍNEZ:

[...] la ausencia de un régimen federal no es impedimento para la existencia de un régimen respetuoso de lo local [...]. Uruguay [...] es un Estado unitario [...] Pero [...] *la descentralización territorial existente es impuesta en atención a los derechos humanos y en definitiva por la dignidad de la persona humana; es una realidad sociopolítica de envergadura que, en los últimos tiempos ha provocado una revalorización de lo local [...]*.⁵⁶

El Estado legislador no puede desconocer esa realidad; debe promover el *bienestar general*, concepto jurídico indeterminado que, al decir de ESTEVA GALLICCHIO:

[...] no se trata indispensablemente del bienestar de todos los habitantes de la República, sino del buen vivir de aquellos comprendidos dentro de la categoría delineada por esa concreta política de descentralización que debe ser respetuosa del principio de igualdad.⁵⁷

Estas políticas de descentralización —dice ESTEVA GALLICCHIO— pueden ser todas las que no requieran una reforma constitucional “por *afectar la organización y competencia constitucional de personas jurídicas públicas estatales o la competencia constitucional de sus órganos*”.⁵⁸

⁵³ Ibídem, p. 113.

⁵⁴ DURÁN MARTÍNEZ: “Los gobiernos departamentales...”, o. cit., p. 300.

⁵⁵ CAGNONI, José A.: “El régimen autonómico departamental en la Constitución reformada”, en *Revista de Derecho Público*, n.º 14, p. 150.

⁵⁶ DURÁN MARTÍNEZ: “La descentralización...”, o. cit., p. 281.

⁵⁷ ESTEVA GALLICCHIO: “Las políticas...”, o. cit., p. 114.

⁵⁸ Ibídem, p. 115; cf. DURÁN MARTÍNEZ: “La descentralización...”, o. cit., p. 301.

El sistema constitucional solo puede captarse acabadamente si se conocen y respetan las normas escritas de la Constitución y si estas se interpretan de acuerdo con su finalidad, la que debe descubrirse, según señalamos en el capítulo respectivo, en el propio texto, en su contexto normativo y en la realidad sociopolítica a la que sirve (es el concepto de *Constitución invisible* o de *Constitución viviente* a que refieren RISSO FERRAND⁵⁹ y KORZENIAK,⁶⁰ entre otros).

Es generalmente admitido que las normas de una Constitución deben interpretarse en función de los principios político-filosóficos que la inspiran primordialmente,⁶¹ sin violentar la letra. Y nadie puede dudar de que el reconocimiento de las autonomías forma parte de tales principios en la Constitución vigente.

La aplicación del criterio teleológico supone atender la finalidad específica de las normas constitucionales, cual es “la difusión y consagración de un cierto ideal político o filosófico-jurídico”.⁶² La aplicación de este método conduce a convertir el derecho constitucional, más que en una ciencia, en una doctrina o corriente política. La Constitución para ser considerada verdadera debe consagrar determinada posición ideológica.

Según KORZENIAK esta posición se origina especialmente en la Revolución Francesa y la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789. Nuestro primer catedrático de Derecho Constitucional, Carlos María RAMÍREZ, veía al derecho constitucional como un instrumento de afirmación ideológica, un arma para la defensa de la libertad.

El método valorativo o finalista de interpretación de la Constitución presta una preferente atención a la filosofía política de las constituciones, y la filosofía política de nuestra Constitución, en lo que nos interesa, es la jusnaturalista y autónoma. Dice DURÁN MARTÍNEZ:

La descentralización, tanto por servicios como territorial, apareció por primera vez en nuestro país en la Constitución de 1918 para asegurar la libertad.⁶³

Con esta reforma constitucional se procuró recoger la realidad sociopolítica que vivía el país y salvaguardar las libertades políticas.⁶⁴ Descentralización territorial que, luego de vaivenes, se ha fortalecido con la reforma constitucional de 1997.⁶⁵

⁵⁹ RISSO FERRAND, Martín: *¿Qué es la Constitución?*, Montevideo: Universidad Católica del Uruguay, 2010, p. 92.

⁶⁰ KORZENIAK: o. cit., p. 65.

⁶¹ *Ibidem*, p. 66.

⁶² *Ibidem*, p. 78.

⁶³ DURÁN MARTÍNEZ, Augusto: *Vivir es combatir*, Montevideo, 2004, p. 199, con cita a Martín C. MARTÍNEZ en su clásico libro *Ante la nueva Constitución*.

⁶⁴ DURÁN MARTÍNEZ: “Los gobiernos departamentales...”, o. cit., p. 292.

⁶⁵ Cf. GROS ESPIELL, Héctor: “Materia departamental y materia municipal”, en *Estudios en memoria de Héctor Frugone Schiavone*, Montevideo: UCU y Amalio M. Fernández, 2000, p. 262.

De manera que una ley nacional que regula materia que la Constitución asignó a los gobiernos departamentales, en razón del citado principio autonómico, invade dicha competencia.

4.

CONTRARIEDAD DE LA LEY RESPECTO DE LOS DECRETOS DEPARTAMENTALES QUE REGULAN LA MATERIA

En la terminología de KORZENIAK,⁶⁶ las normas dinamizantes regulan la aptitud de obrar de los órganos y poderes estatales, es decir, sus competencias. Dentro de esta categoría normativa, distingue dos subtipos: reglas delimitantes y reglas atributivas, a partir del distinguo modernamente admitido entre dos elementos que integran la competencia de los órganos y personas públicos: la materia y los poderes jurídicos. La materia está constituida por el conjunto de temas o asuntos que integran la aptitud de obrar de cada órgano; los poderes jurídicos, en cambio, son los medios que están habilitados para utilizar en el cumplimiento de esos cometidos.

La doctrina es pacífica en cuanto a que los órganos y las personas estatales no están habilitados para actuar en materias (cometidos) que no les han sido expresamente indicadas por las normas respectivas, conclusión que es frecuente titular “el principio de la especialidad”.

Por su parte, para el cumplimiento de los cometidos expresos que se les han conferido, los órganos pueden utilizar todas las vías y medios jurídicos que sean racionales y necesarios, aunque no hayan sido específicamente indicados por las normas que regulan su competencia; siempre, desde luego, que se trate de vías y medios que pertenezcan al tipo de función jurídica (legislativa, administrativa, jurisdiccional, etcétera) que están habilitados para desarrollar; todo lo que se conoce como *principio de los poderes implícitos*.

En las normas propiamente orgánicas está implicado un mandato: el de hacer todo lo posible para que ellas se cumplan y el de no hacer nada que pueda ir en contra de su cumplimiento; y en las normas atributivas de competencia está claramente implícito el mandato

⁶⁶ KORZENIAK: o. cit., p. 158.

de respetar esa competencia y tener como válidas y obligatorias las decisiones regularmente emanadas de los órganos a los cuales ella fue asignada.⁶⁷

El principio de competencia resulta clave a la hora de definir la constitucionalidad de una ley que regule el hecho generador de un tributo cuya creación ha sido reservada en forma expresa por la Constitución a favor del órgano legislativo departamental.

DURÁN MARTÍNEZ cita a ESTEVA GALICCHIO cuando expresa:

Los decretos legislativos departamentales que establecen determinados tributos se fundamentan en expresas provisiones constitucionales que atribuyen la potestad a los órganos de las personas jurídicas Gobiernos Departamentales (Constitución, arts. 273, ord. 3, 275, ord. 4, 297 etc.). Esto significa que la Carta ha distribuido la potestad tributaria entre las personas jurídicas del Estado y Gobiernos Departamentales, por lo que si los órganos de los Gobiernos Departamentales actúan dentro de los límites competenciales constitucionales establecidos, los actos que expidan serán en principio compatibles con la Constitución.⁶⁸

Más allá de lo opinable del mismo valor y fuerza que reconoce a los decretos departamentales con relación al valor y fuerza de la ley, LANZIANO afirma:

[...] en la materia privativa de los Gobiernos Departamentales, al parlamento le está vedado legítimamente sancionar leyes [...].⁶⁹

DURÁN MARTÍNEZ sostiene que este es un tema de derecho positivo

Si la Constitución excluye determinada materia del ámbito de la ley, hay que aceptarlo.⁷⁰

Cuando analiza las limitaciones de la ley a la hora de determinar la materia departamental y municipal (artículo 262 en su nueva redacción luego de la reforma constitucional de 1996), el autor sostiene:

[...] esa ley no tiene absoluta discrecionalidad pues debe respetar el contenido sustantivo de la materia nacional, departamental y municipal.

Y entre tales contenidos sustantivos refiere a las competencias de las autoridades centrales del departamento,

⁶⁷ *Ibíd.*, pp. 158-159.

⁶⁸ DURÁN MARTÍNEZ: "La descentralización...", o. cit., p. 310.

⁶⁹ LANZIANO, Washington: *Construcciones de edificios paralizadas. Sus problemas y posibles soluciones*, Montevideo, 2005, p. 12.

⁷⁰ DURÁN MARTÍNEZ: "La descentralización...", o. cit., p. 315.

[...] resultantes directamente de la Constitución, por la expresa referencia que el nuevo texto efectúa a los artículos 273 y 275 de la Carta. [...] y si es desconocido por la ley hace que ella sea inconstitucional.⁷¹

Así, el citado profesor plantea exactamente el caso que nos ocupa de la siguiente forma:

Caso 4. Se dicta una ley en materia que la Constitución asigna expresa o implícitamente, pero en forma clara, al Gobierno Departamental (en el caso, la asignación es expresa: art. 273/3). No interesa si hay o no en el caso decreto departamental previamente dictado (en el caso, lo hay). La ley es inconstitucional.⁷²

De manera que la ley no podría distribuir esa competencia en forma distinta de la forma que surge de la Carta, cuyo artículo 273, numeral 3, confiere la potestad tributaria en materia de vehículos a la Junta Departamental. El aludido límite con el que se enfrenta el legislador a la hora de distribuir la materia departamental y municipal se le impone también al contenido de la propia ley formal, que tampoco podrá regular aspectos de competencia de la Junta Departamental de origen constitucional. De lo contrario, la misma consecuencia jurídica se impone: la inconstitucionalidad de la ley.

5.

CONCLUSIONES

El Poder Legislativo nacional no tiene competencia, en razón de materia, para legislar respecto de tributos departamentales, salvo disposición expresa de la Carta, que no existe.

La ley tributaria material comprende el establecimiento del hecho previsto hipotéticamente en la norma (hecho generador). Solo se debe, solo surge el tributo cuando se da el presupuesto de hecho o hecho imponible.

El artículo 8 del Código Tributario, en cuanto establece que las leyes tributarias *materiales* se aplicarán a los hechos generadores ocurridos durante su vigencia, determina la trascendencia que el hecho generador tiene con relación a la potestad tributaria.

⁷¹ *Ibidem*, p. 317.

⁷² *Ibidem*, p. 320.

De manera que el reconocimiento de potestad tributaria a los gobiernos departamentales quedaría vacío de contenido si fuera legítimo que el hecho generador del tributo a los vehículos de transporte pudiera ser fijado por el legislador nacional. El hecho generador, de ahí su nombre, da nacimiento a la obligación tributaria, confiriendo sustantividad teórica al elemento fáctico que la genera para explicar a partir de él toda la problemática de la obligación tributaria. Puede decirse que su determinación es, pues, de la esencia de la norma creadora del tributo y ella es de competencia del Gobierno Departamental.

Es el presupuesto legal del tributo y por tanto es de designio del legislador departamental. El hecho generador es un hecho jurídico al que la ley tributaria material atribuye la consecuencia de determinar el surgimiento de la obligación tributaria concreta y por tanto no puede ser determinado por quien no tiene la potestad tributaria.

La totalidad de las normas contenidas en una Constitución escrita integran un sistema de garantías instituido a favor de los administrados. No solamente las que reconocen sus derechos fundamentales e instituyen medios jurídicos para su defensa, sino aun las que organizan los centros de poder y disciplinan su funcionamiento

De ahí que se imponga un severo sometimiento por parte del intérprete al tenor literal de sus disposiciones.

Nada es más peligroso en los sistemas democráticos que crear en el pueblo la ilusión de que se le confieren poderes de decisión en determinadas materias, para volver luego ineficaz ese poder por medios más o menos alambicados. Tal lo que sucedería en el caso de que, luego de plebiscitado un texto constitucional por la vía de interpretaciones que se apartan de su claro texto se pretendiera que allí “donde se dice ‘dice’ no dice ‘dice’”.⁷³

No siendo racionalmente posible interpretar la Constitución en la forma en que lo ha hecho la ley n.º 18456, y desde que esta norma cercena la potestad tributaria de los gobiernos departamentales, configura una lesión gravísima a la autonomía financiera de estos, amén de las otras inconstitucionalidades que se dejan expuestas.

⁷³ ESTEVA GALICCHIO: “La interpretación...”, o. cit.

BIBLIOGRAFÍA

- AGUIRRE RAMÍREZ, Gonzalo: *Derecho legislativo*, Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1997.
- CAGNONI, José A.: *El derecho constitucional uruguayo*, 2.^a ed., Montevideo. 2006.
- “El régimen autonómico departamental en la Constitución reformada”, en *Revista de Derecho Público*, n.º 14.
- CASSINELLI MUÑOZ, Horacio: *Derecho público*, 3.^a ed., Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 2009.
- DELPIAZZO, Carlos: *Derecho administrativo uruguayo*, México: Porrúa, 2005.
- *Autoridades departamentales y municipales*, Montevideo: AMF, 2010.
- DURÁN MARTÍNEZ, Augusto: “La descentralización territorial en el Uruguay”, en *La organización política del territorio en América y España*, Buenos Aires: Lajouane, 2008.
- “Los Gobiernos Departamentales en la perspectiva de la reforma constitucional de 1997”, en *Estudios de derecho público*, vol. I, Montevideo, 2004.
- *Vivir es combatir*, Montevideo, 2004.
- ESTEVA GALICCHIO, Eduardo: *La interpretación constitucional según la doctrina uruguaya*, tomo VII de homenaje a Fix Zamudio (UNAM), en <http://www.bibliojuridica.org>.
- *Lecciones de Derecho Constitucional 2.º*, tomo VI, Montevideo, 1982.
- “Las políticas de descentralización (arts. 50, 230, 298 N.º 2 y D. T. y E X)”, en *Reforma Constitucional. Revista Uruguaya de Derecho Constitucional y Político*, Montevideo: Universidad Católica del Uruguay, Serie Congresos y Conferencias n.º 16.
- GROS ESPIELL, Héctor: “Materia departamental y materia municipal”, en *Estudios en memoria de Héctor Frugone Schiavone*, Montevideo: Universidad Católica del Uruguay y Amalio M. Fernández, 2000.
- JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA, Justino: *La Constitución Nacional*, tomo I, Montevideo: Cámara de Senadores, 1988.
- KORZENIAK, José: *Primer Curso de Derecho Público. Derecho constitucional*, Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 2001.
- LANZIANO, Washington: *Construcciones de edificios paralizadas. Sus problemas y posibles soluciones*, Montevideo, 2005.
- MARTINS, Daniel H.: *El gobierno y la administración de los departamentos*, tomo II, 2.^a ed., Montevideo, 2006.

- MAZZ, Addy: *Curso de derecho financiero y finanzas*, tomo 1, vol. 2, Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 2007.
- Modelo de Código Tributario para América Latina*, OEA-BID, 1970.
- PÉREZ DE AYALA, José L., y GONZÁLEZ, Eusebio: *Derecho tributario*, Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, tomo I, 4.ª ed., 1994.
- REAL, Alberto Ramón, *Los principios generales de derecho en la Constitución uruguaya*, Montevideo, 1965.
- Revista de Derecho Tributario*, tomo XIII, n.º 73, 1986.
- RISSO FERRAND, Martín: *Derecho constitucional*, Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 2006.
- *¿Qué es la Constitución?*, Montevideo: Universidad Católica del Uruguay, 2010.
- RODRÍGUEZ VILLALBA, Gustavo: *La potestad tributaria de los gobiernos departamentales*, Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1999.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *Hacienda y derecho*, tomo IV, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962.
- VALDÉS COSTA, Ramón: *Instituciones de derecho tributario*, Buenos Aires: Depalma, 1992.

JURISPRUDENCIA

- “Demanda por lesión de autonomía presentada ante la Suprema Corte de Justicia”, en www.coloniatotal.com.uy.
- Suprema Corte de Justicia, sentencia n.º 174/02.
- Suprema Corte de Justicia, sentencia n.º 234/984, de 29/8/84, citada en *Código de Derecho Tributario* anotado y comentado por Ramón Valdés Costa y otros, Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 5.ª ed., p. 135.
- Tribunal Constitucional Federal alemán, sentencia BVerfGE 30, 367 (Ley Federal sobre Indemnizaciones), Segunda Sala, 23 de marzo de 1971, en SCHWABE, Jürgen (comp.): *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán. Extractos de las sentencias más relevantes*, Bogotá: Fundación Konrad Adenauer, 2005.
- Tribunal Constitucional Federal alemán, sentencia BVerfGE 8274 (Ley sobre Precios), Primera Sala, 12 de diciembre de 1958, en SCHWABE, Jürgen (comp.): *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán. Extractos de las sentencias más relevantes*, Bogotá: Fundación Konrad Adenauer, 2005.