

## CONTRIBUCIÓN INMOBILIARIA. HECHO GENERADOR. POTESTAD TRIBUTARIA. POSESIÓN

### Resumen

Quien está obligado al pago del impuesto de contribución inmobiliaria es el sujeto pasivo descrito en la norma tributaria departamental. El tributo puede ser abonado, por acuerdo de partes, por persona diferente al sujeto pasivo, pero este acuerdo no es oponible al sujeto activo tributario (gobierno departamental).

Informe: Tributario

### Consulta

#### I. HECHOS

1. Con fecha 6.3.2023 se otorgó contrato de reserva *ad referendum* entre un agente inmobiliario de la zona Punta del Este, en representación del vendedor, y mi clienta, la futura compradora, respecto de un bien inmueble ubicado en un edificio de la localidad catastral Punta del Este, departamento de Maldonado. Posteriormente, el futuro vendedor suscribió dicha reserva, aceptando las condiciones planteadas; todo, dentro de los plazos acordados para ello. Las partes se obligaban a otorgar boleto de reserva que regulara las condiciones del negocio proyectado, cumpliendo con la reserva *ad referendum* ya firmada por ambos.

2. El 23.3.2023 se otorga boleto de reserva en el que se pactan las cláusulas que regularán las condiciones del negocio y se prevé un plazo de sesenta días para el otorgamiento de la escritura de compraventa definitiva.

3. Con fecha 11.5.2023 se proyecta realizar compraventa definitiva, en virtud de tener toda la documentación para escriturar.

4. La parte futura vendedora abonó el impuesto de contribución inmobiliaria por el ejercicio 2023 en su totalidad. El futuro vendedor y sus asesores entienden que es obligación de la parte futura compradora el reintegro del dinero que abonó el futuro vendedor por concepto de contribución inmobiliaria por los meses que no hará uso del bien inmueble una vez efectuada la compraventa.

5. La parte futura compradora entiende que no se negoció dicha situación desde el comienzo y que no le corresponde abonar dicho impuesto.

## II. FUNDAMENTOS DE LA CONSULTANTE

Como consultante y escribana actuante, entiende que no existe una norma, ley o decreto que obligue al comprador a reintegrar la suma de dinero al vendedor por los meses que este último no hizo uso del bien inmueble que enajenó. En tal caso, entiende que si las partes hubiesen estado de acuerdo en que así se haga, se lo habrían planteado a la escribana actuante, quien lo habría dejado plasmado en el boleto de reserva para evitar diferencias a futuro; la situación no fue solicitada y, por tanto, no formó parte del negocio proyectado.

El hecho generador de la contribución inmobiliaria se produce el 1.º de enero de cada año. Si bien cada gobierno departamental es quien prevé la forma en que este puede abonarse, la exigibilidad del impuesto es el 1.º de enero de cada año. Tanto el decreto-ley 1.421 (Ley Orgánica Notarial) como la ley 9.328 («Fijación del impuesto de contribución inmobiliaria») regulan y exigen que los escribanos, para poder escriturar inmuebles, deban controlar boleto de pago o exoneración del impuesto de contribución inmobiliaria por el ejercicio en curso. El hecho generador se produce cada 1.º de enero; por lo tanto, el sujeto pasivo es quien sea, a esa fecha, el propietario del bien.

En virtud de lo antes expuesto, y por existir divergencia entre las partes contratantes de cómo proceder y qué corresponde hacer, y para realizar lo que corresponda conforme a derecho, es que solicitan a la escribana actuante realice la presente consulta a la Asociación de Escribanos del Uruguay para que, como tercero ajeno, sea el órgano encargado de dilucidar tal diferencia y emita una respuesta de quién tiene la obligación del pago del impuesto.

## III. CONSULTA

¿Quién está obligado al pago del impuesto de contribución inmobiliaria? ¿Existe una norma, ley o decreto que obligue al comprador a reintegrar al propietario (vendedor) lo ya abonado por el impuesto de contribución inmobiliaria por el ejercicio en curso y por los meses —contados desde la compraventa— que el segundo no hará uso del bien inmueble?

## Informe de la Comisión de Derecho Tributario

Como nos indica RODRÍGUEZ VILLALBA (1998: 54):

Si se ha previsto el ejercicio compartido de la potestad por parte de una pluralidad de entidades —la nacional y las locales—, estaremos en presencia de un poder tributario asignado en forma originaria o primaria a todos quienes lo ejercen, porque procede directamente de la Constitución. Media una relación de primer grado entre el mandato y el órgano al que le ha sido conferida.

En cambio, cuando la potestad le ha sido asignada al Estado y se le faculta para delegarla, quien posee la potestad originaria es el ente delegante, y quien la recibe, el gobierno delegado, la adquiere por derivación.

En la misma línea se expresa BLANCO (s/f.):

Solo podrá hablarse de potestad excepcional si ella es derivada, o sea, si es el producto de una subdelegación de parte del titular de una potestad originaria (el parlamento) a favor de otro órgano representativo (la junta departamental). Por consiguiente, la potestad tributaria departamental que derive directamente de la Constitución, en las materias establecidas en el artículo 297, debe considerarse como originaria y no excepcional o de segundo grado.

En virtud de lo expuesto, compartimos que los gobiernos departamentales cuentan con potestad originaria, dispuesta en la Constitución nacional —artículo 297—, a los efectos de establecer la existencia y demás elementos de los tributos departamentales. Si la ley pretendiera regular sobre esta materia, estaría invadiendo la competencia que la Constitución le asigna en forma exclusiva a los gobiernos departamentales. Por lo expuesto, a los efectos de analizar el tributo contribución inmobiliaria, debemos centrarnos en la normativa departamental vigente.

No es menos importante destacar que los gobiernos departamentales, a los efectos del ejercicio de esta potestad constitucional respecto de la creación de impuestos, tienen fuentes taxativas, que son las enumeradas en el artículo 297.1 de dicha norma;<sup>1</sup> entre ellas se encuentra la potestad de crear y regular la contribución inmobiliaria urbana por intermedio de los órganos legislativos departamentales.

Dicho esto, nos queda analizar el alcance de la disposición constitucional y determinar cuáles son los hechos generadores que pueden gravar los gobiernos departamentales sobre la propiedad inmueble. De no existir una limitación, podría interpretarse que el gobierno tiene la potestad tributaria de gravar cualquier hecho generador sobre la propiedad inmueble —por ejemplo, transferencia entre vivos o sucesiones— y no solo la propiedad y posesión. Para ello recurriremos al método histórico de interpretación, tratando de desentrañar el alcance de las discusiones que se dieron al momento de las modificaciones constitucionales.

MAZZ, apoyada en las opiniones de FERRER SERRA, opta por una interpretación restrictiva. VALDÉS COSTA, acompañando la opinión de RODRÍGUEZ VILLALBA, entendió que los argumentos trascendidos de estas discusiones eran muy pobres para interpretar este artículo, pues no desentrañan un propósito claro del legislador. Sin adentrarnos en la discusión sobre el tema, y en sucinta forma, diremos que, innegablemente, es potestad tributaria departamental la determinación tributaria sobre los bienes inmuebles urbanos y suburbanos, y, por tanto, la contribución inmobiliaria sobre dichos bienes. Asimismo, que la contribución inmobiliaria es un impuesto cuyo presupuesto de hecho es la propiedad o posesión de bienes inmuebles urbanos o suburbanos, y, siguiendo a PEIRANO, en palabras de MAZZ, diremos que el concepto de *propiedad inmueble* establecido en el artículo es amplio, pero referido a la posesión de los inmuebles. En el mismo grado de importancia, diremos que en el artículo 273.3 de nuestra Constitución se establece que es competencia de la junta departamental crear o fijar impuestos, y que la única norma competente es la fijada por dicho órgano.

---

1 Artículo 297: «Serán fuentes de recursos de los gobiernos departamentales, decretados y administrados por estos: 1.º) Los impuestos sobre la propiedad inmueble, urbana y suburbana, situada dentro de los límites de su jurisdicción, con excepción, en todos los casos, de los adicionales nacionales establecidos o que se establecieron. [...]»

Resuelto esto, y en aplicación al caso concreto, deberemos analizar y aplicar la normativa del gobierno departamental de Maldonado, ya que el bien por el que se consulta se encuentra en dicho departamento; deberemos identificarlo dentro de los 19 impuestos sobre la contribución inmobiliaria urbana y suburbana existentes, correspondientes a cada departamento de nuestro país.

Surge vigente en la normativa departamental de Maldonado el título IX («Impuesto sobre inmuebles»), capítulo único («Contribución inmobiliaria urbana y suburbana»), sección I («Disposiciones preliminares»), artículo 127: «Los inmuebles comprendidos en el territorio de la República y poseídos a cualquier título pagarán por concepto de contribución inmobiliaria una cuota anual» (fuente: ley 9.189, ley nacional sobre contribución inmobiliaria, de 4 de enero de 1934, art. 1.º, y modificativas).

Identificada la principal norma aplicable, deberemos, a los efectos de responder la consulta, concentrarnos en la identificación del sujeto pasivo dentro de los elementos del hecho generador del tributo. Es así que deberemos determinar, de acuerdo a lo dispuesto en la norma, un sujeto pasivo, el que deberemos ubicar, como nos indica la norma, en el poseedor a cualquier título de un bien inmueble sito en el departamento de Maldonado, en zona urbana o suburbana. A los efectos de determinar los conceptos de *urbano* o *suburbano*, la Constitución nada nos dice, por lo que deberemos ir a las normas jurídicas que los contienen.

En cuanto al elemento temporal, diremos que el impuesto tiene un hecho generador permanente que consiste en situaciones o estados de permanecer en el tiempo y su continuidad, y grava una situación que permanece. No requiere de un período de tiempo para su formación, sino que permanezca la calidad de «poseedor». Dicha calidad tiene una vocación de continuidad; podemos decir cuándo se inicia, pero dicha situación permanecerá incambiada hasta tanto no se transfiera la posesión. Pero, a pesar de la permanencia, el hecho tributario debe tener un momento de verificación; para ello, debemos recurrir al artículo 18 del TOTIDEM,<sup>2</sup> que recoge lo establecido en el artículo 8.º del Código Tributario nacional en cuanto al momento de verificación:

Las normas tributarias materiales se aplicarán a los hechos generadores ocurridos durante su vigencia. El hecho generador para cuya configuración se requiere el transcurso de un período se considerará ocurrido a la finalización del mismo; *cuando sea de carácter permanente, se considerará ocurrido al comienzo de cada año civil* [...] [destacado nuestro]

Debemos ubicar en el tiempo esta situación de permanencia; diremos que se configurará el 1.º de enero de cada año. Para los gobiernos departamentales que no regulen el aspecto temporal de forma expresa, igualmente será de aplicación el Código Tributario nacional, ya que si bien el mismo código expresamente establece, en su artículo 1.º, que no aplica a los tributos de los gobiernos departamentales, según jurisprudencia constante de la Suprema Corte de Justicia y del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, como doctrina más recibida, sus disposiciones se entienden aplicables a estos tributos.

Dispone el artículo 8.º del Código Tributario: «[...] El hecho generador para cuya configuración se requiere el transcurso de un período se considerará ocurrido a la finalización del mismo; cuando sea de carácter permanente, se considerará ocurrido al comienzo de cada año civil». Por lo tanto, y continuando

---

2 Normas de alcance nacional aplicables al derecho tributario departamental.

con nuestro análisis, deberemos desentrañar quién fue el sujeto pasivo, quien no es otro que el «poseedor a cualquier título» al 1.º de enero de cada año.

Para determinar el concepto de *poseedor* debemos ingresar a las normas del derecho común, ya que el artículo 127 citado no lo determina (en concordancia con el art. 16 del Texto Ordenado mencionado). Podemos comenzar por decir que la posesión de un bien inmueble, desde el punto de vista del derecho tributario, es demostrativo de la riqueza y de la capacidad contributiva de las personas; es una manifestación de riqueza aislada y que, a priori, no vulnera el principio sobre la igualdad a la contribución a las cargas públicas dispuesto en la Constitución.

Como bien expresa el TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (2018) al respecto pero sobre una normativa municipal del gobierno de Montevideo, con un hecho generador más amplio pero aplicable al caso, a los efectos de determinar el concepto de *poseedor a cualquier título* se aplican las normas y conceptos del Código Civil, por aplicación del artículo 6.º del Código Tributario:

El pasaje de una situación a la otra —de mero tenedor a poseedor— se halla expresamente regulado en el Código Civil, que indudablemente se aplica al caso, puesto que el concepto de *posesión* es único, tanto para el derecho civil como para el derecho tributario (art. 6, inciso 1.º del C. Tributario); porque si bien el derecho privado y el derecho tributario persiguen finalidades distintas, integran ambos un ordenamiento jurídico único, razón por la cual es de presumir que cuando una norma de derecho tributario hace referencia a una relación de derecho privado, ha adoptado también la definición que de tal relación ha dado el derecho común, salvo el caso de que, por expresas exigencias especiales del ordenamiento tributario o por expresa disposición de la ley tributaria, resulte claro que se ha querido adoptar al respecto una definición distinta a la del derecho común (VALDÉS COSTA, Ramón: *El derecho tributario como rama de las demás ramas jurídicas*, Colección JVS 27, FCU, Montevideo, 1985, pp. 39-40).

De lo expuesto puede determinarse, sin lugar a dudas, que es el derecho civil el que regula el concepto y el alcance de la posesión del sujeto pasivo a cualquier título. La norma del gobierno de Montevideo establece, del mismo modo, el concepto de *posesión a cualquier título*, y la sentencia referida analiza el concepto de *mera tenencia* y lo contrasta con el de *poseedor* (TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, 2018):

Ese pasaje o transformación, como viene de señalarse, de mero tenedor a poseedor, que la dogmática civilista identifica como la *interversión* del título, opera por dos vías, de acuerdo con el Código Civil (art. 1199): *a*) por causa procedente de un tercero, o *b*) por oposición que haya hecho al derecho del propietario.

Como enseña el Prof. Walter HOWARD: «El artículo 654, inciso 2.º prevé la presunción de continuidad en el carácter de mero tenedor de la cosa. Por esta razón, este no podrá jamás prescribir; y efectivamente no puede hacerlo, en tanto continúe en su antedicho carácter. Pero la presunción referida es *iuris tantum*, y el tenedor (o sus sucesores a título universal) pueden mudar (invertir) su mera detentación en posesión si ocurre alguna de las circunstancias previstas por el artículo 1199, provocando de esta forma el abatimiento de aquella presunción. [=] La norma contenida en el artículo 1199 recibe la máxima romana *nemo sibi ipse causam possessionis mutare potest*, esto es, “nadie puede mutar por sí mismo la causa de su posesión”, por lo que la *interversión* solo procede en los supuestos previstos en la disposición (en referencia al art. 1199 del C. Civil). Y el propio precepto

prevé dos supuestos para ello. [=] En primer término, si muda su tenencia en posesión por causa proveniente de un tercero. En esta hipótesis, la interversión se funda en un negocio jurídico y tiene lugar cuando un tercero, sin legitimación para disponer de la cosa, la enajena a favor del tenedor. Como corolario de esa enajenación, en virtud de la ausencia de poder de disposición, el enajenante no transmitió la titularidad dominial; quien se vinculaba a la cosa en virtud de una mera situación de detentación muta su calidad a la de poseedor por la tradición realizada *a non dominus*, por lo que podrá usucapir el bien. [=] La segunda posibilidad que brinda el artículo es que la introversión se produzca por la oposición que el tenedor (o sus herederos) haga al derecho del propietario. Se trata de una hipótesis de mayor dificultad de comprobación que la anterior, en tanto aquella resulta de un negocio jurídico, y esta, normalmente, es una cuestión solo de hecho» (HOWARD, Walter: *Modos de adquirir*, Universidad de Montevideo, Montevideo, 2010, p. 406; véase también YGLESIAS, Arturo: «Sobre la prescripción del dominio por el promitente comprador», *Anuario de Derecho Civil Uruguayo*, tomo XXIII, pp. 627-642; cfe. sentencia del TAC 6.º n.º 9/2007, etc.).

En el mismo sentido, YGLESIAS, citado por Javier MIRANDA, expresa que «cuando el Código nos dice cómo se transita de la mera tenencia a la posesión en el artículo 1199, señala la vía para ello: “por causa procedente de un tercero” o “por la oposición [...] al derecho del propietario”. El artículo 1199 no da ninguna relevancia a la voluntad del sujeto o de los posibles cambios de su intención o voluntad, sino que atiende únicamente a la “causa” procedente de un tercero, como puede serlo una enajenación que un tercero le haga, o a los actos de “oposición” que vienen a contraponerse de un modo exitoso a la causa de mera tenencia que hasta ese momento tenía y que derivaba del “derecho de propietario” a lograr que quien hasta ese momento era un mero tenedor le restituya la cosa» (MIRANDA, Javier: «La posesión y su prueba», *Revista Jurídica del Centro de Estudiantes de Derecho*, tercera época, año 2, n.º 2, pp. 21-22).

En jurisprudencia, corresponde recordar la sentencia del TAC 7.º n.º 100/2010, en la que se señalara: «Como la sala ha reiteradamente sostenido, es de principio de nuestro Código Civil que nadie puede cambiar por sí mismo la causa de su posesión, y, de acuerdo con su artículo 653, el ánimo a que la ley atiende para distinguir al poseedor del mero tenedor es el que este debe tener, y no el que en realidad tenga. [=] Y eso debe interpretarse en el sentido de que quien ya es mero tenedor no puede, por el solo cambio de su voluntad, convertirse en poseedor, sino que quedará obligado a continuar en su calidad de mero tenedor aun cuando realmente quiera ser poseedor; su simple voluntad es insuficiente (GUILLLOT: *De la posesión*, p. 88). [=] Salvo la disposición del artículo 1199 del mismo Código, es decir, que se demuestre la interversión del título, supuesto que no se configura en autos, desde que no se acreditó la adquisición de la cosa de un tercero en virtud de título traslativo de propiedad (“causa procedente de un tercero”) ni hubo oposición válida al derecho de la propietaria, únicos dos supuestos en que es legalmente admisible tal modificación, de acuerdo a la disposición citada».

Por lo tanto, para determinar que los actores tenían la condición de poseedores de los inmuebles que ocupan debía acreditarse que dejaron de ocuparlos en calidad de meros tenedores en algún momento, no bastando al efecto el ánimo del sujeto (sentirse poseedor) ni tampoco verificar ciertos actos (como pagar la contribución inmobiliaria) para convertirse en tales, habida cuenta de que quien comenzó a ocupar un bien como mero tenedor solamente puede convertirse en poseedor si opera alguno de los supuestos previstos en el artículo 1199 del Código Civil, lo que en el caso no ha ocurrido.

Debiéndose especialmente destacar que resulta carente de operatividad el hecho de que los pretensores hubieran pagado la contribución inmobiliaria durante años o que hubieran celebrado acuerdos de facilidades de pago; porque tales eventos no tiene incidencia alguna para probar el ánimo de dueño, pues aquellos estaban obligados a pagar el tributo por una cláusula contractual, de

acuerdo a los compromisos de compraventa otorgados con el BHU [Banco Hipotecario del Uruguay], no por ser sujetos pasivos del tributo, obligación *ex contractu* y no *ex lege*.

En efecto, la mentada obligación de hacer los pagos por concepto de contribución inmobiliaria resulta de la cláusula séptima, literal *d* de los contratos agregados (ver fs. 13 vta., etc., pieza I.A.A); pero esa obligación es de origen contractual y no legal, y, por ende, no puede entenderse como una obligación tributaria para con la demandada (arts. 10, 273, num. 3.º y 297 de la Constitución de la República; 2.º, 19 y 24 del Código Tributario y conc.).

Debe admitirse que *exclusivamente* se verifica el hecho generador de un tributo, únicamente, cuando se dan todos los supuestos previstos en la *ley*, y en el presente caso no se reproduce uno de los requeridos, puesto que los reclamantes no tienen alguna de las calidades que el decreto de la Junta Departamental, con fuerza de ley en su jurisdicción, reclama para ser sujeto pasivo del tributo contribución inmobiliaria en el departamento de Montevideo; precisamente, no son poseedores ni promitentes compradores con promesa inscrita, ni tampoco —obviamente— propietarios ni mejores postores en remate judicial, razón por la cual no se verifica el hecho generador del tributo.

Que los actores hubieran pagado la contribución o que se hubieran obligado con el BHU a pagar todos los tributos que recayeran sobre los inmuebles no los convierte en sujetos pasivos del tributo, pues la ley no los designó como tales. La cláusula contractual —regida por el derecho privado— por la que asumieron la obligación de soportar los tributos que recaen sobre los inmuebles que ocupan es perfectamente legítima; los obliga, según su contenido, pero no los convierte en sujetos pasivos de aquel.

En tal sentido expresa BLANCO, en un pasaje de un texto referido a otro tributo pero que esclarece estas cuestiones empleando, justamente, el ejemplo de la contribución inmobiliaria, que el sujeto pasivo de un tributo no pierde esa condición por pactar con un tercero que este último soportará el pago del tributo: «Sabido es que, en muchas ocasiones, los particulares celebran entre sí acuerdos mediante los cuales un tercero se obliga contractualmente frente al contribuyente de un tributo a asumir la carga derivada de este último, aun cuando permanezca ajeno a las relaciones con el Fisco. Por ejemplo, nada impide que el arrendatario de un bien inmueble urbano resarza a su propietario el importe de la contribución inmobiliaria que este último deba abonar a la Administración departamental, y que esa obligación privada sea ejecutada forzosamente. [=] Sin embargo, esa relación personal y ese resarcimiento en nada influyen en la calidad de contribuyente del propietario, dado que los decretos de la junta departamental que regulan el impuesto colocan a este, y solo a este, en la posición de destinatario jurídico del tributo. [=] [...] Por lo dicho, entendemos que el hecho de que un sujeto pueda descargar jurídicamente en otro la carga derivada de un tributo en nada impide que, desde el punto de vista de las normas tributarias, siga siendo el contribuyente del mismo» (BLANCO, Andrés: *El impuesto al valor agregado*, vol. I. Facultad de Derecho, Universidad de la República, FCU, Montevideo, 2001, pp. 328-329).

Debiéndose precisar, en función de lo expuesto, que no advierte el Colegiado mérito para apartarse del antecedente jurisprudencial aplicable en la emergencia, en cuanto se expresara que: «Contrariamente a lo sustentado por el órgano estatal demandado, considera la Corporación que el accionante no es un poseedor, pues, de acuerdo a lo establecido en la cláusula 6.ª del contrato concertado y firmado por este con el Banco Hipotecario, la ocupación de la unidad lo es a título precario y hasta tanto tenga lugar la escritura de compraventa; ver también lo que surge del acta de “entrega de llaves”. [omissis] En definitiva, al no ostentar los actores las condiciones reclamadas por la ley para ser sujetos pasivos del tributo contribución inmobiliaria, no cabe sino concluir que, efectivamente, están inincluidos en el hecho generador del mismo (supuesto de *ininclusión* o *no sujeción*). [=] El hecho generador de cualquier tributo se produce cuando, en el mundo fenoménico, sucede aquel evento

previsto en forma abstracta en la norma legal —o en este caso, con rango de ley— que hace nacer la relación jurídico-tributaria que tiene por objeto la deuda tributaria —arts. 24 y 14 del Código Tributario—» (Cfe. SHAW, José Luis: «La clasificación de los hechos generadores tributarios en función de su aspecto temporal», *Revista Tributaria*, tomo VI, n.º 28, p. 37).

Como lo enseña BLANCO, con su habitual claridad: «El concepto de *hecho generador tributario* no es más que una manifestación específica del concepto más general de *presupuesto de hecho jurídico*. Siguiendo a KELSEN, el contenido de cualquier norma jurídica (en sus elementos explícitos e implícitos) puede reconducirse a una estructura compuesta de dos elementos: un presupuesto fáctico, descrito abstractamente, y un efecto (“sanción”) previsto para el caso en que realmente se verifique un hecho coincidente con aquella descripción abstracta, efecto este último que no se vincula con el presupuesto en términos de causalidad (“dado *a* es *b*”), sino de imputación (“dado *a* tiene que ser *b*”)» (BLANCO, Andrés: *El impuesto...*, cit., p. 11; y en sentido similar, SHAW, José Luis: *El impuesto al valor agregado. Hecho generador*, Alcalí Editorial, Montevideo, 1978, pp. 14 y 15).

Adicionalmente, debe verse que de los antecedentes administrativos agregados surge que el asesor letrado del Departamento de Recursos Financieros de la demandada aceptó la posición del Tribunal sobre el punto e informó: «Nos parece inconveniente seguir insistiendo con argumentos que terminan siendo rechazados cuando los reclamos llegan a la instancia de anulación ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, por lo cual entendemos que el presente planteo, siempre que sea compartido por la Superioridad, debería encuadrarse dentro de las pautas que se expresan a continuación. [omissis] Partiendo de los reiterados fallos del TCA sosteniendo que los promitentes compradores de estos complejos no son sujetos pasivos del tributo por no tener promesa inscripta y ser además meros tenedores y no poseedores, entendemos la conveniencia de que se envíe la factura del tributo al inmueble sin identificar un obligado, debiendo ser abonada por el sujeto pasivo que corresponda, ya que el hecho de que el promitente que no cuenta con promesa inscripta no sea sujeto pasivo no significa que no haya un sujeto pasivo obligado» (fs. 53/53 vto., A.A íb.).

## CONCLUSIÓN

De la por demás clara exposición que surge a cerca del concepto de *poseedor a cualquier título* para nuestro Tribunal de lo Contencioso Administrativo y su aplicación al caso consultado, concluiremos lo siguiente:

1. El vendedor, como propietario del bien, suponiendo que tiene su posesión —ya que pretende enajenarlo y transferirla—, es el sujeto pasivo al 1.º de enero del año 2023 y por todo el año; por tanto, es el obligado al pago del tributo.
2. El pago de un tributo como parte de una obligación cuantificable puede ser sujeto de negociación, pero tal obligación resultante de que el pago sea realizado por otro que no es el sujeto pasivo, por aplicación de la autonomía de la voluntad (C. Civil, art. 1291), no alcanza para modificar la calidad de sujeto pasivo tributario y, por tanto, obligado frente a la Administración. Este sujeto pasivo es el que ostentó la calidad de poseedor a cualquier título al 1.º de enero de cada año; en el caso consultado, tal calidad parece recaer sobre el vendedor.
3. La contribución inmobiliaria grava, como se expresó, una manifestación puntual de riqueza evaluada al 1.º de enero de cada año. El comprador del bien luego del 1.º de enero no es sujeto pasivo del tributo; frente a la Administración, el enajenante seguirá obligado a su pago, a

pesar de cualquier pacto que pueda realizarse sobre quién y cuánto se pagará. En el ámbito del ejercicio profesional, deberemos asesorar al enajenante sobre la eventualidad de que el adquirente no realice dicho pago y las consecuencias jurídico-tributarias que sufrirá en su patrimonio, por continuar siendo el sujeto obligado tributario, sin perjuicio de su posterior reclamación en virtud del acuerdo de partes.

4. En lo que corresponde al caso concreto, no existe norma que obligue a reintegrar al vendedor lo ya abonado por concepto de contribución inmobiliaria.

Dras. Escs. Valeria Benacedo  
y Ana Irabedra  
Informantes

### **BIBLIOGRAFÍA REFERIDA**

BLANCO, Andrés (s/f.). Consulta inédita presentada a solicitud de la Intendencia Municipal de Montevideo.  
RODRÍGUEZ VILLALBA, Gustavo (1998). *La potestad tributaria de los gobiernos departamentales*. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria.

TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (2018). Sentencia número 236/2018.

El presente informe ha sido aprobado por mayoría de los integrantes de la Comisión de Derecho Tributario: Fabiana Altez, Julia Sánchez, Natalia Calderón, Vanina Mangiarotti, Ana Clara Radice, Alejandro Echevarría, Graciela Flores, Mirta Sosa, Leticia Romego, Valeria Benacedo y Ana Irabedra.

Escs. Fabiana Altez y Ana Irabedra  
Coordinadoras

*Informe aprobado por la Comisión Directiva Nacional  
de la AEU el 26.6.2023, expediente 2823/2023.*