

**PRETENDIDA DEROGACIÓN DE EXENCIONES A OPERACIONES FINANCIERAS POR PARTE DE LOS FISCOS NEUQUINO Y SALTEÑO**

**Por el Dr. Oswaldo H. Soler**

La Provincia del Neuquén, por el Decreto N°83/2010, publicado en el Boletín Oficial el día 5 de febrero reinstala, aunque por un período reducido, desde el 1 de enero de 2010 hasta el 31 de marzo de 2010, la exención sobre la operatoria financiera y de seguros, incluidas sus garantías y otras obligaciones accesorias, que había sido consagrada a través del decreto 2188 del año 1993.

En los considerandos del decreto bajo comentario se expresa que la sanción de la ley 2680 (nuevo Código Fiscal) produjo la derogación de los decretos 2188 y 2842 del año 1993 y del decreto 2814 del año 1996. La derogación, a criterio del Ejecutivo provincial, devino como consecuencia del artículo 324 de la ley 2380, que estableció la derogación de "toda otra norma que se oponga a la presente".

Recordamos que en la Provincia de Neuquén se ha establecido por Decreto Provincial 2188 del 6/9/1993 (BO 22/10/1993) "*Eximir del pago del impuesto de sellos, a toda operatoria financiera y de seguros, incluidas sus garantías y otras obligaciones accesorias, realizadas con entidades financieras y de seguros, comprendidas en las leyes 21526 y 17418, a partir del 10 de septiembre de 1993.*"

Dicha exención se inscribe dentro del marco normativo dispuesto por el denominado "Pacto Federal" suscripto por la Nación y las Provincias, a través del cual, éstas se comprometían a derogar el impuesto de sellos para la actividad financiera.

Esta exención se ha mantenido hasta el presente.

Por su parte, la Provincia de Salta, con relación al Impuesto a las Actividades Económicas vigente en la misma, derogó oportunamente la exención que le fuera reconocida a la actividad financiera reglada por la Ley 21.526 por ley N°6874.

Dicha Ley había sido dictada de conformidad con el compromiso que asumiera ante la Nación y las demás jurisdicciones la Provincia al celebrar el denominado Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento.

Dicha derogación se produjo con fecha 27 de Noviembre de 2.001, al dictarse la Ley N°7.159.

Tanto el Decreto 2188/93 cuanto la Ley N°6874, reflejan el cumplimiento por parte de las provincias de un compromiso asumido por ley local, al ratificar el denominado "Pacto Fiscal", y por lo tanto, hubiera sido menester desde el plano formal, como mínimo, la denuncia por parte de la Provincia del mencionado tratado, el que configura una típica manifestación del federalismo de concertación. Inclusive, también se ha afirmado, posición a la que adherimos, que una vez asumida esta obligación dentro de un tratado interprovincial, no cabe la renuncia unilateral por parte de las jurisdicciones adheridas; y sólo sería viable la derogación en cuestión para el caso de

la celebración de un nuevo tratado que deje sin efecto la obligación de marras con relación a la exención señalada.

## **Supremacía de las leyes-convenios:**

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho sobre la naturaleza del Pacto Fiscal, que el mismo forma parte del “**derecho público intrafederal**”, en el que se enmarca el “**sistema de las leyes convenio**” (Fallos: 327:1.789); y una vez aprobado por la Legislatura, se incorpora al “**derecho público interno**” de cada Estado Provincial aunque con diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: Nación y Provincias (Fallos: 322:1.781).

También Nuestro más Alto Tribunal de Justicia (Fallos: 280:297) se pronunció respecto a la posibilidad de que las Provincias puedan restringir convencionalmente el ejercicio de sus poderes impositivos, sin que ello implique que se hayan despojado de sus potestades tributarias.- Y en tal sentido la Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza, sostuvo que la Ley-Convenio no es una ley más o una ley común, sino una verdadera expresión de derecho público intrafederal, y por ello, normativamente superior en rango y jerarquía a las leyes meramente internas de cada Provincia (La Ley Gran Cuyo – T. 1999 – pag. 587).-

Está claro, pues, que las normas locales que se dicten en violación al Pacto Federal se encuentran aniquiladas de nulidad absoluta e insanable al alterar el orden jurídico y el de prelación de las normas ya que una norma local no puede encumbrarse en contra de una ley de rango superior. Coincide con ello la Suprema Corte de Justicia de la Nación la que en los autos caratulados “**Ekmekdjian c/ Sofovich**” sostiene la supremacía de los tratados respecto de la legislación interna de los estados que la suscribieran.

Cabe añadir, en el caso neuquino, que el nuevo Código Fiscal sancionado en la Provincia, y que es invocado por el Gobierno provincial, como causal directo de la derogación del gravamen para esta operatoria, no se encuentra en relación de contradicción con el Decreto derogatorio, y por lo tanto, fuera del alcance de la derogación genérica contenida en la Ley 2680.

## **Constitucionalismo económico**

En la hora actual se considera al sistema tributario como un instrumento apto para alcanzar objetivos económicos y sociales. En dicho contexto, se requiere la participación activa del Estado para influir en la vida social mediante estímulos e incentivos que orienten el comportamiento de las fuerzas vivas hacia la dirección deseada.

La primitiva concepción no intervencionista del Estado que prevaleció durante el siglo XIX trajo aparejada la consecuencia que al Derecho Tributario se le asignase funciones meramente protectoras y represoras pero no económicas. En cambio, la adhesión a la concepción económica de los tributos y a su importancia como instrumento en manos del Estado, condujo a asignarle a esta disciplina una función distributiva y promocional, la cual surge de los propios preceptos constitucionales al ordenar la efectiva libertad e igualdad de los ciudadanos y la idea de justicia que le es

# *Oswaldo H. Soler y Asociados*

*Impuestos - Auditoría - Legales*

inherente. Queda así legitimada la Constitución como un cuerpo normativo cardinal que da fundamento a un determinado orden económico.

Afianzar la justicia y promover el bienestar general, tal como garantiza el Preámbulo de la Constitución Nacional, implica que el Estado no puede desentenderse de adoptar las medidas de política económica conducentes a tal fin.

En el orden internacional los teóricos han acuñado el término "Constitución económica" para designar a las instituciones contenidas en la Carta Magna que establecen un modelo de funcionamiento de la economía a través de normas básicas destinadas a proporcionar el marco jurídico fundamental para el funcionamiento de la actividad económica.

Puede decirse, entonces, que la Constitución establece, por un lado, un marco político e institucional dentro del cual se advierten una serie de principios jurídicos ordenadores de la actividad financiera del Estado, imponiendo límites jurídicos en punto a la obtención de recursos a través del sistema tributario y, por el otro, consagra parámetros jurídicos básicos para la acción de los actores económicos públicos y privados orientadores de la acción de la Hacienda Pública.

En dicho contexto, el denominado "Pacto Federal" ha tenido por objetivo, precisamente, el de adoptar políticas uniformes que armonicen y posibiliten el logro de la finalidad común de crecimiento de la economía nacional y de reactivación de las economías regionales.

De tal manera, dicho Pacto, adquiere jerarquía constitucional específica, como acto ejecutorio concreto de la cláusula del preámbulo que obliga al Estado Nacional, y por ende a las Provincias, a promover el bienestar general.

Al Estado de Derecho se lo identifica, en origen, con los derechos fundamentales, los cuales vienen a constituirse en el fundamento que lo caracteriza y define.

Posteriormente se profundiza el compromiso mediante la atribución a los poderes públicos del deber de proveer al bienestar general, proporcionando a los ciudadanos las prestaciones necesarias y los beneficios sociales que permitan el pleno desarrollo de la personalidad, cuestión esta que no ha quedado limitada a la tutela de las libertades tradicionales sino que se ha extendido a los derechos fundamentales de carácter económico, social y cultural, a través de su consagración constitucional.

En materia de derechos fundamentales es dable preguntarse si los mismos necesitan de su consagración legislativa y, más concretamente, de su consagración constitucional, para alcanzar tal virtualidad que permitan gozar de los mismos a los ciudadanos a través de la tutela jurídica que tales derechos le proveen. En este aspecto, nuestra Constitución y la de la mayor parte de los Estados de Derecho reconocen derechos implícitos no enumerados en el plexo constitucional, por entender que los mismos nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.

Nuestra Constitución no sólo reconoce derechos explícitamente descritos en su plexo normativo, sino también derechos implícitos inherentes a la persona humana, anteriores y preexistentes a la Ley Suprema, por cuya razón el positivismo voluntarista según el cual los derechos son los que el Estado dicen que son, queda excluido de la misma. La

# Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

interpretación integradora como método interpretativo tendiente a colmar los vacíos de la ley, habrá de orientar la tarea del intérprete en punto a descubrir y reconocer los derechos que, aún careciendo de su recepción legal, tienen virtualidad como valor superior en base a su naturaleza, sus fines y las razones históricas que las explican y fundamentan. Se trata, pues, de optimizar la convivencia social y el logro del desarrollo integral del ser humano, maximizando el plexo de derechos y garantías de la persona humana. Así es como se cumple la función promocional del derecho, al decir de Humberto Nogueira Alcalá, quien recuerda a Norberto Bobbio cuando señala que el derecho debe promover condiciones más humanas de vida removiendo obstáculos para hacer efectivas la dignidad de la persona, la libertad y la igualdad, con miras a la plenitud del ejercicio de los derechos, función promocional reconocida constitucionalmente.

Sostiene el autor citado en primer lugar que *la labor interpretativa constitucional requiere de una reconstrucción de todo el contenido que establece el complejo normativo de la Constitución; la lectura e interpretación de todo precepto de la carta fundamental debe ser hecho en su contexto, teniendo en consideración los principios, valores, fines y razón histórica del ordenamiento constitucional, lo que le da al juez constitucional, un espacio significativo de movilidad interpretativa e integradora que convierte al juez en protagonista activo y creador, que realiza la mediación entre la Constitución y la situación específica*<sup>1</sup>.

Es tal la importancia que cabe reconocerle a los derechos constitucionales, que no podría concebirse un Estado constitucional democrático sin la tutela de dichos derechos, los cuales confieren a la persona un status jurídico particular, poniéndolo a resguardo del poder del Estado en salvaguarda de su libertad individual.

Los derechos fundamentales configuran esencialmente al Estado de modo que este pasa a constituirse en un instrumento al servicio de la dignidad, de los derechos de la persona humana y del bien común.

En tal sentido, el estatus jurídico-constitucional de la persona es un estatus jurídico material de contenido concreto, no disponible por la persona, los poderes públicos, los organismos internacionales y los organismos supranacionales<sup>2</sup>.

En un Estado constitucional, tales derechos se erigen en presupuestos básicos para la creación, interpretación y aplicación de otras normas jurídicas del derecho infraconstitucional y, además, actúan como límites al ejercicio de la soberanía del Estado, quien debe respetarlos, contribuyendo a crear las condiciones que permitan a los integrantes de la sociedad su plena realización espiritual y material. El Tribunal Constitucional alemán ha señalado en reiterados fallos que *las normas en que se plasman los derechos fundamentales contienen no sólo derechos subjetivos del individuo frente al Estado, sino que a un mismo tiempo incorporan un orden axiológico objetivo que, en su condición de decisiones constitucionales básicas, vale para todos los ámbitos del derecho, proporcionando directrices e impulsos para la legislación, la administración y la jurisprudencia*<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Humberto Nogueira Alcalá, "Los derechos humanos en el derecho constitucional y su relación con el derecho convencional internacional", pág 95.

<sup>2</sup> Humberto Nogueira Alcalá, idem nota anterior, pág.82.

<sup>3</sup> Cit. Por Stern, Klaus, "El sistema de los derechos fundamentales en la RFA", Revista del Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, N°1, septiembre-diciembre de 1988.

# *Oswaldo H. Soler y Asociados*

*Impuestos - Auditoría - Legales*

Los derechos fundamentales gozan, en general, de una eficacia tal que no necesitan del dictado de una norma legislativa que establezca su protección y las condiciones de su ejercicio, pues, al tener rango constitucional, su realización no depende de una configuración infraconstitucional. Su eficacia procede de su posicionamiento constitucional, de su condición de atributo de la dignidad de la persona humana y de límite al ejercicio de la soberanía del Estado y de lo ordenado por el artículo 28 de la Constitución cuando dispone que “los principios, garantías y derechos reconocidos ... no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”.

La intangibilidad de los derechos ya asegurados implica el reconocimiento de que los mismos constituyen límites a la soberanía estatal y al poder constituyente tanto de la Nación como de las Provincias. Los derechos fundamentales componen la base jurídica material del ordenamiento constitucional y la legitimidad de este descansa principalmente en el afianzamiento de aquellos.

En el caso concreto que nos ocupa, sin embargo, la intangibilidad señalada respecto de la consagración de la dispensa comentada, no deviene de origen, sino con motivo de la celebración del mismo Pacto Federal y de su ejecución por la Provincia, precisamente, por las características propias del Pacto, y la naturaleza de las partes que lo suscriben. El mismo pasa a ser expresión de la cláusula constitucional del “progreso económico” y en tanto dicho Pacto mantenga su vigencia, los actos específicos de su aplicación, no pueden ser desconocidos unilateralmente por las propias jurisdicciones adheridas, de conformidad con el principio de jerarquía normativa consagrado por la Constitución Nacional en su artículo 31.

La justicia en la tributación no solo se sustenta en el principio de igualdad equiparable al principio de capacidad contributiva o económica y en el principio de generalidad de la imposición, pues la noción general de justicia predicable de todo el ordenamiento jurídico es un concepto más amplio, del cual no pueden desvincularse dichos principios, ni oponerse a dicha noción general.

En dicho contexto, la política fiscal, sin que con ello se vulneren sus propios paradigmas de justicia, puede contribuir a la obtención de otros objetivos que integran la noción global de justicia. Así, las normas tributarias y en particular las referidas a otorgar beneficios fiscales, pueden emplearse legítimamente para dar adecuada satisfacción a necesidades sociales, sin que ello signifique contradecir el principio de generalidad de la carga pública. No existe lesión al principio de capacidad económica o de pago cuando los beneficios fiscales responden fundamentalmente a criterios económicos o sociales orientados a la satisfacción de intereses públicos que el Estado está obligado a garantizar. La exención tributaria viene a constituirse en un instrumento que el Estado está legitimado a emplear para ponerlo al servicio de otros objetivos constitucionales.

La recaudación tributaria es un valor esencial en un Estado de Derecho para dar satisfacción a las necesidades públicas pero, como cualquier otro valor fundamental, no es absoluto, pues debe compatibilizarse con el resto de los valores básicos de rango constitucional a fin de armonizarlos mediante el justo equilibrio que permita la efectiva coexistencia entre ellos, en vez de anularse recíprocamente.

La derogación de las exenciones acordadas por Decreto Provincial 2188 del 6/9/1993 y por la Ley N° 6874, respectivamente, se encuentran en colisión con principios

# Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

constitucionales, máxime cuando ya existe un antecedente que plasma a nivel infraconstitucional la exención específica en cumplimiento de dicha manda Superior (Pacto Federal).

Una vez reconocidos a través del propio texto constitucional, o mediante tratados de igual rango jurídico, los derechos fundamentales quedan asegurados y garantizados ya que los mismos no son reversibles en el plano jurídico. En la especie, ya existe una configuración infraconstitucional en Neuquén a través del dictado del Decreto **que eximió del pago del impuesto de sellos a toda operatoria financiera y de seguros, incluidas sus garantías y otras obligaciones accesorias, realizadas con entidades financieras y de seguros, comprendidas en las leyes 21526 y 17418, a partir del 10 de septiembre de 1993** y, en Salta, mediante la sanción de la ley **que eximió en la Provincia a la actividad financiera realizadas por las Entidades comprendidas en la Ley Nº: 21.526 del Impuesto a las Actividades Económicas** y aunque su eficacia procede de su posicionamiento constitucional, dichas normas le dan a los incentivos la impronta de acto positivo producido por los Estados provinciales derivado del mandato constitucional en punto a adoptar las medidas de política económica conducentes a afianzar la justicia y promover el bienestar general a través de normas básicas destinadas a suministrar el contexto jurídico fundamental para el adecuado funcionamiento de la actividad económica.

Sería inadmisibles que una vez reconocidos como valor fundamental, pudieran dejar de serlo.

Se ha dicho, no sin razón, que la transformación de la realidad sobre la que se proyecta la Constitución conduce a que su texto experimente la necesidad de cambio a fin de ajustarse a la estructura social cambiante de la comunidad, con el fin de evitar interpretaciones fuera de tiempo. En este aspecto, la actualización permanente de la Constitución cabe hacerse a partir de su interpretación. La evolución económica y socio-política da paso a la interpretación evolutiva del contenido del texto constitucional como algo natural y necesario.

El principio de progresividad, reconocido por diversos Pactos Internacionales de Derechos Humanos, consagra la prohibición de limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad que pueda estar reconocido de acuerdo con las leyes de cualquiera de los Estados Parte o de acuerdo con otra Convención en que sea parte uno de dichos Estados, dándole a dichos derechos un carácter predominante, debiéndose interpretar los puntos de conflicto entre esos derechos y el poder del Estado, del modo que mejor favorezca y garantice a los primeros. Por idénticas razones los derechos reconocidos por pactos interestaduales no pueden limitarse en su goce y ejercicio.

Una vez reconocidos a través del propio texto constitucional, y aún con más razón cuando, además, lo han sido mediante normas del Estado provincial, los derechos quedan asegurados y garantizados ya que los mismos no son reversibles en el plano jurídico.

En virtud de lo expuesto, cabría considerar que las exenciones establecidas por el Decreto 2188/93 en Neuquén y por la Ley Nº6874 en Salta, mantienen plena vigencia.

Buenos Aires, 16 de Marzo de 2010