

**Señor Secretario:**

Vienen las presentes actuaciones que se conforman a raíz de la Nota del 29 de octubre de 2009 a fin de realizar el análisis jurídico de las cuestiones atinentes al federalismo fiscal y a su influencia en el derecho público de la Provincia de Santa Fe, cuyo detalle se realiza en el Anexo I.

En dicho Anexo se nos solicita evacuar una serie de interrogantes entre los que se señalan los siguientes: (1) determinar si en virtud de la no adhesión de la Provincia a la ley 26.078 la Provincia ha recuperado sus potestades tributarias restringidas en virtud del pacto fiscal del 12 de agosto de 1993; (2) indicar qué impacto tiene sobre la vigencia del acuerdo intrafederal la falta de cumplimiento del mismo por parte de la Nación o de otras provincias como así también lo que llama “la desarticulación del sistema estructurado en base al Pacto... por circunstancias fácticas y jurídicas sobrevivientes; (3) qué actos deberían adoptarse a fin de recuperar plenamente el ejercicio de las facultades afectadas por el pacto fiscal federal del 12 de agosto de 1993; (4) cuáles serían las consecuencias para la Provincia, de estar vigentes las obligaciones pactadas intrafederalmente, si éstas fuesen incumplidas como así también la desvinculación total o parcial, permanente o transitoria, del pacto mencionado; y (5) si el acto o declaración de carácter legislativo que se necesitase eventualmente para recuperar el pleno ejercicio de las potestades tributarias podría incluirse en el marco de la ley de presupuesto teniendo en cuenta el alcance del artículo 17 de la Ley 12.510.

Para mayor claridad expositiva, dada la complejidad del tema analizado se incorpora el presente índice o sumario que establece el desarrollo que habré de seguir en orden a evacuar la consulta.

*Sumario:* I.- El Pacto II.- II.- La suscripción, aprobación y puesta en vigor.- III.- Los plazos y condiciones de las obligaciones contenidas en el pacto.- IV.- La terminación del acuerdo.- V.- El Pacto en la Provincia de Santa Fe.- VI.- Las sucesivas prórrogas.- VII.- Conclusiones respecto del plazo – La incidencia de la “no ratificación” de la Ley.- VIII.- La extinción del pacto – causales *intrínsecas*.- IX.- Causales *extrínsecas* que inciden sobre la vigencia del Pacto II.- X.- Posibles efectos de las vicisitudes del Pacto II y su concreción.- XI.- Conclusiones respecto de la vigencia del acuerdo – La denuncia.- XII.- Consecuencias del incumplimiento.- XIII.- Consecuencias de la terminación o suspensión del acuerdo.- XIV.- Procedimiento –



Acto legislativo: XV.- Inclusión de la previsión en el presupuesto.- XVI.- Consideraciones finales y Conclusión.-

## **I.- El Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de agosto de 1993**

1. El Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (en adelante PACTO II) fue firmado en la ciudad de Buenos Aires el 12 de agosto de 1993 por el Gobierno Federal -representado por el Presidente de la Nación- y las Provincias -representadas por los Sres. Gobernadores-, con excepción de la Provincia de Córdoba –que lo suscribió el acuerdo tres años después- y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por cuanto a dicha fecha carecía de dicho estatus constitucional<sup>1</sup>, siendo que en su ámbito el Pacto fue instrumentado a través del propio Gobierno federal<sup>2</sup>.
2. El acuerdo señalado es producto del denominado *federalismo de concertación* o de *cooperación* el que expresión de la organización de la federación donde, a diferencia del llamado *federalismo competitivo*, las políticas comunes complementarias son coordinadas entre el gobierno central y los estados miembros en un plano de igualdad y participación, ya sea a través de acuerdos, leyes acuerdo o normas sujetas a adhesión, sin que –en principio- prevalezca la voluntad de un estado central fuerte y concentrado en desmedro de las “partes débiles” que se subordinan a éste. Como decimos, este acuerdo se enmarca en este tipo de construcciones que, si bien reconocen diversos antecedentes, adquirieron un nuevo impulso a partir de 1990<sup>3</sup> y tuvieron especial consagración en la Reforma Constitucional de 1994<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> A la postre otorgado por el artículo 129 de la Constitución Nacional.

<sup>2</sup> Justamente, entre los compromisos asumidos por la Nación figura, en el apartado 1ro. de la cláusula 2da., el de “reformular los tributos que percibe la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires en el mismo sentido y plazos en que se comprometen las Provincias.”

<sup>3</sup> Con la celebración del denominado “Acuerdo de Luján” del 24 de marzo de 1990.

<sup>4</sup> Art. 75 inc. 2, 124, 125. Ver también: Horacio Corti, *El derecho constitucional presupuestario: forma federal y potestades locales, introducción a los aspectos esenciales*, en ENRIQUE BULLIT GOÑI (COORD.), DERECHO TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL (Buenos Aires: Ad Hoc, 2002); José Cafferata Nores y Natalia Porto, *Coparticipación federal de impuestos. Del federalismo coercitivo al federalismo de concertación*; Daniel Sabsay, *El Federalismo Argentino. Reflexiones luego de la Reforma Constitucional*, en JUAN CARLOS AGULLA: (COMP.) “ACADEMIA NACIONAL DE CIENCIAS – INSTITUTO DE DERECHO PÚBLICO, CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIOLOGÍA, CIENCIAS SOCIALES: PRESENCIA Y CONTINUIDADES”, Bs. As., 1999. AGUSTÍN GORDILLO: DESPUÉS DE LA REFORMA DEL ESTADO (Buenos Aires: FDA, 1998.)

## II.- La suscripción, aprobación y puesta en vigor

3. Pese a la proliferación e importancia de este tipo de acuerdos en la construcción de la estructura federal de nuestro país, lo cierto es que existen muy pocas normas que regulen los mismos y mucho menos una reglamentación que brinde soluciones claramente preestablecidas. Al efecto aparecen perfiladas en los textos constitucionales tan sólo regulaciones vinculadas a su existencia y validez así como a los órganos competentes para cada etapa del procedimiento de su formación. Como con acierto se ha sostenido,

[n]o obstante revestir la especie tratados interjurisdiccionales el carácter de fuente primaria del derecho público de la República, nuestro ordenamiento permanece falto de un estatuto que reglamente la concertación, celebración, modificación y extinción, así como la validez y nulidad de esa clase de convenciones<sup>5</sup>.

4. En este marco, es dable advertir que existe una multiplicidad de prácticas que resultan dispares e incluso en ocasiones contradictorias.
5. En el caso del acuerdo que nos ocupa podemos afirmar que su puesta en vigencia tuvo un procedimiento, cuanto menos, peculiar. El propio acuerdo indicaba en su cláusula (o “acto declarativo”) cuarta que

Las provincias y el Estado Nacional procederán a elevar a las legislaturas, dentro de los diez días de suscripto el presente, los proyectos de ley en virtud de los cuales se apruebe este Pacto con la autorización a los respectivos Poderes Ejecutivos a dictar las normas para cumplir con lo convenido en el presente acuerdo.

El presente Acuerdo producirá efectos sólo a favor de las provincias que lo firmen y desde el momento del acto de firma.

6. Desde un primer momento se advertirá que —además de que debió incluirse conjuntamente con la mención de “las legislaturas” la referencia al “Congreso Nacional”— la norma establecida en el segundo párrafo (que dispone la producción de efectos desde el momento de la firma) parece contradecirse no sólo con el primer párrafo sino con el encabezado del acto declarativo primero del convenio, que somete la concreción de las medidas a la aprobación del acuerdo por



<sup>5</sup> HORACIO DANIEL PIOMBO: TEORÍA GENERAL Y DERECHO DE LOS TRATADOS INTERJURISDICCIONALES INTERNOS (Buenos Aires: Depalma, 1994), pág. 11.

parte de las legislaturas locales<sup>6</sup>. Del mismo modo, en estos términos la cláusula indicada resultaba susceptible de entrar en contradicción con los procedimientos que para la puesta en vigencia de acuerdos interjurisdiccionales estableciesen las constituciones provinciales<sup>7</sup>, no quedando tampoco claro que lo pretendido haya sido “*aplicar provisionalmente*” el pacto, incluso antes de su formal aprobación y entrada en vigor, tal cual, verbigracia, se establece para los tratados internacionales en la Convención de Viena<sup>8</sup> y conforme lo realizara el Poder Ejecutivo en el ámbito nacional (amén del examen relativo a la validez de una disposición semejante en nuestro ámbito, estudio que excede el marco del presente).

7. Con respecto al Estado Nacional el Poder Ejecutivo procedió a implementar el Pacto mediante Decreto 1807/93<sup>9</sup> de fecha 27 de agosto de 1993, en lo que constituyó al menos unilateralmente una *aplicación provisional* del acuerdo. Posteriormente el Congreso Nacional “ratificó” y “autorizó a ratificar” el Pacto en el marco en la Ley N° 24.307 (Presupuesto 1994) sancionada el 23 de diciembre de 1993<sup>10</sup>. Finalmente, y en virtud de la mencionada norma legal, el Poder Ejecutivo “ratificó” el Pacto mediante Decreto 14/94 de fecha 06 de enero de 1994. Cabe detenernos en el estudio del ámbito temporal del pacto.
8. A estos fines, se debe tener presente la diferencia entre *vigencia del acuerdo* y *plazos para el cumplimiento de las obligaciones* que éste dispone. Tal cual se indica en el ámbito del derecho de los tratados internacionales

---

<sup>6</sup>“(…) Las políticas acordadas se concretarían por los Poderes Ejecutivos Provinciales, una vez aprobado el presente Acuerdo por las Honorables Legislaturas Provinciales en lo que es materia de su competencia según las Constituciones locales...”

<sup>7</sup> Que reservan la facultad de aprobación de este tipo de acuerdos a las legislaturas (arg., art. 55 inc. 11 de la Constitución de la Provincia de Santa Fe). El procedimiento poco ortodoxo de incorporación de un tratado interjurisdiccional descartó los pasos sencillo y tradicionales que exige un convenio de estas características: negociación, suscripción, aprobación y ratificación.

<sup>8</sup> Artículo 25 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, O.N.U., 1969 (entrada en vigencia a nivel internacional en 27 de enero de 1980), ratificada por la República Argentina mediante Ley 19.865.

<sup>9</sup> Se justificó la modalidad en los propios considerandos, señalándose que “(Q)ue durante el plazo que demande la consideración, aprobación y sanción de los referidos instrumentos legales, resulta indispensable poner en marcha diversos mecanismos tendientes a la eficaz y oportuna implementación de lo acordado, por parte de los órganos competentes de las respectivas administraciones Nacionales y Provinciales”.

<sup>10</sup> Dispone el art. 33 de la Ley 24.307: “Autorízase al Poder Ejecutivo nacional a modificar de la presente las partida presupuestarias necesarias a efecto de dar cumplimiento y ratificar el acuerdo suscripto el 12 de agosto de 1993 entre el Gobierno nacional y las provincias de: Buenos Aires, Chaco, Entre Ríos, Formosa, Jujuy, La Rioja, La Pampa, Mendoza, Misiones, Salta, San Juan, San Luis, Santa Fe, Tucumán, Corrientes y Santiago del Estero, como así también la ratificación de los acuerdos firmados en el marco del presente artículo.”

la entrada en vigor constituye la fase final del proceso de celebración de los tratados, tras producirse en el ámbito internacional la constancia del consentimiento de los Estados negociadores en obligarse por un tratado. A partir de entonces el Estado comienza a obligarse por un tratado<sup>11</sup>.

9. La Convención de Viena regula en su artículo 24 la entrada en vigor dando prelación a lo que dispongan las partes signatarias regulando subsidiariamente que el tratado entrará en vigor *“tan pronto haya constancia del consentimiento de todos los Estados negociadores”*<sup>12</sup>.
10. De todas las posibles fórmulas para poner en vigencia un acuerdo multilateral, es razonable concluir que las partes que suscribieron el Pacto II optaron por la vigencia inmediata, condicionada a la aprobación por parte de las legislaturas respectivas, previendo la posibilidad de adhesiones sucesivas y posteriores y sin requerir un número mínimo de consentimientos para la entrada en vigencia en las jurisdicciones que fuesen aprobando el acuerdo.
11. Si bien la técnica empleada en el convenio no parece ser la más correcta, la afirmación efectuada se sustenta en: (i) lo establecido en la cláusula primera en tanto se dispone que *“las políticas acordadas se concretarán... una vez aprobado el presente Acuerdo...”*; (ii) el establecimiento de ciertas obligaciones de cumplimiento inmediato<sup>13</sup>; y (iii) lo indicado en el acto declarativo cuarto en el sentido de que el Acuerdo *“producirá efectos sólo a favor de las provincias que lo firmen y desde el momento del acto de la firma”*; indicación que, amén de lo expuesto con relación al problema de validez que conlleva la redacción elegida<sup>14</sup> y a la restricción del ámbito subjetivo, denota claramente la intención de las partes de no someter la puesta en vigor del acuerdo a ningún plazo o condición.

---

<sup>11</sup> JULIO GONZÁLEZ CAMPOS, LUIS RODRÍGUEZ Y PAZ ANDRÉS SÁENZ DE SANTA MARÍA: CURSO DE DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO (Madrid: Civitas, 2003), pág. 215.

<sup>12</sup> **“24. Entrada en vigor.** 1. Un tratado entrará en vigor de la manera y en la fecha que en el se disponga o que acuerden los Estados negociadores. 2. A falta de tal disposición o acuerdo, el tratado entrará en vigor tan pronto como haya constancia del consentimiento de todos los Estados negociadores en obligarse por el tratado. 3. Cuando el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado se haga constar en una fecha posterior a la de la entrada en vigor de dicho tratado, este entrará en vigor con relación a ese Estado en dicha fecha, a menos que el tratado disponga otra cosa. 4. Las disposiciones de un tratado que regulen la autenticidad de su texto, la constancia del consentimiento de los Estados en obligarse por el tratado, la manera o la fecha de su entrada en vigor, las reservas, las funciones del depositario y otras cuestiones que se susciten necesariamente antes de la entrada en vigor del tratado se aplicarán desde el momento de la adopción de su texto.”

<sup>13</sup> V.gr., la establecida en el apartado 1ro. del propio acto declarativo 1ro.

Mr

### **III.- Los plazos y condiciones de las obligaciones contenidas en el pacto**

12. Aunque parezca obvio entendemos necesario reiterar que la puesta en vigor del acuerdo no implica que todas las obligaciones pactadas resultasen inmediatamente exigibles. Justamente, no todas las normas establecían obligaciones inmediatamente exigibles sino que, incluso, se fijaron principios a desarrollar. A tal punto esto es así que podríamos distinguir (recurriendo a una vieja clasificación hoy dejada de lado) entre cláusulas “programáticas” y cláusulas “operativas” del convenio y, dentro de las segundas, cláusulas que contienen obligaciones inmediatamente exigibles, obligaciones sometidas a plazo y obligaciones sometidas a condición. Veamos:

a) *Cláusulas programáticas:*

13. Sin pretensión de efectuar un análisis exhaustivo, advertimos que, por ejemplo, las pautas establecidas en el apartado 9no. del acto declarativo primero, en tanto establece que se *propenderá a la privatización* de las empresas de servicios estatales, contiene tan sólo una declaración de principios que luego cada provincia deberá desarrollar normativamente. Lo mismo cabe señalar con gran parte de las políticas cuyos objetivos se establecen en el apartado 10mo., donde se indican una serie de medidas a implementar pero que de ninguna manera pueden considerarse inmediatamente operativas.

14. Respecto a las obligaciones asumidas por el Estado Nacional, podríamos incluir en esta clasificación, por ejemplo, la de

[o]rganizar y poner en marcha el Sistema de Cédulas Hipotecarias Rurales y de Bonos Negociables respaldados por hipotecas urbanas, dando participación en el operativo a los Bancos de Provincia, para viabilizar el financiamiento a mediano y largo plazo para el sector agropecuario y de la construcción<sup>15</sup>, o la de asegurar, a través de los respectivos organismos sectoriales responsables y los Entes Reguladores de servicios públicos, que las medidas impositivas a adoptarse en los niveles de gobierno nacional, provincial o municipal que puedan implicar directa o indirectamente reducciones de costos o aumento de beneficios en las empresas prestadoras de servicios públicos y/o proveedores de bienes y servicios en mercados no competitivos, resulten una completa transferencia de beneficios a los usuarios y consumidores<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup> Debió referirse a aprobación y no firma, dejando a salvo la habilitación legislativa previa cuando esto resultase pertinente.

<sup>15</sup> Acto declarativo 2do., apartado 5to.

<sup>16</sup> Acto declarativo 2do., apartado 7mo.

15. En cuanto a las cláusulas que se enrojan bajo esta clasificación, se podría aún hacer una distinción más precisa entre las que aparecen como auténticas cláusulas programáticas que sólo establecen principios de normativización y aquellas que, pese a contener un claro contenido obligacional y no meramente un “principio”, no disponen claramente un plazo para su implementación, casos que podríamos referir como “de plazo indeterminado”.

*b) Cláusulas que disponen obligaciones inmediatamente exigibles.*

16. Por su parte, aparecen cláusulas operativas que disponen obligaciones inmediatamente exigibles. A este grupo pertenecen, por ejemplo, las que establecen las siguientes obligaciones en cabeza de las provincias: (i) derogar inmediatamente el Impuesto de Sellos a toda operatoria financiera y de seguros institucionalizada destinada a los sectores agropecuario, industrial, minero y de la construcción<sup>17</sup>; (ii) derogar de inmediato los impuestos provinciales específicos que gravan las Transferencia de Combustibles, Gas, Energía Eléctrica, incluso los que recaen sobre la auto generada, y servicios sanitarios, excepto que se trate de transferencias destinadas a uso doméstico<sup>18</sup>; (iii) derogar de inmediato los impuestos que gravan directa o indirectamente, a través de controles, la circulación interjurisdiccional de bienes o el uso para servicios del espacio físico, incluido el aéreo<sup>19</sup>; (iv) derogar de inmediato los impuestos que gravan los intereses de depósitos a plazo fijo y en caja de ahorro y el impuesto a los débitos bancarios<sup>20</sup>.
17. El Estado Nacional asumió compromisos de exigibilidad inmediata, por ejemplo, con relación a la *reformulación* de los tributos de la Ciudad de Buenos Aires *en el mismo sentido* en que se comprometieron las provincias<sup>21</sup>, respecto de la adecuación que debía efectuar *de inmediato* de las normas sobre retenciones y pagos a cuenta del IVA para que en ningún caso los contribuyentes paguen una tasa efectiva superior al 18%<sup>22</sup>.

---

<sup>17</sup> Acto declarativo 1ro., apartado primero, primera parte.

<sup>18</sup> Apartado 2do. primera parte.

<sup>19</sup> Apartado 2do. primera parte.

<sup>20</sup> Apartado 3ro.

<sup>21</sup> Acto declarativo 2do., apartado 1ro.

*c) Cláusulas que establecen obligaciones con plazo suspensivo:*

18. También se encuentran obligaciones para cuyo cumplimiento se otorga expresamente un plazo. Así, por ejemplo: (i) la derogación del Impuesto de Sellos a toda operatoria financiera y de seguros institucionalizada no destinada a los sectores agropecuario, industrial, minero y de la construcción, que debía completarse antes del 30 de junio de 1995; (ii) la derogación de los impuestos que gravan la nómina salarial, que debía completarse antes del 30 de junio de 1995; (iii) las modificaciones al Impuesto a los Ingresos Brutos pactadas en el punto 4to. del acto declarativo 1ro. –con la disposición de las exenciones enumeradas–, que debían completarse antes del 30 de junio de 1995; (iv) las modificaciones del Impuesto sobre la Propiedad Inmobiliaria establecida en el punto 5to. del acto declarativo 1ro., que debía efectuarse a partir del 1º de enero de 1994; entre otras.

*d) Cláusulas que establecen obligaciones condicionales:*

19. Por último, también se advierte que aparecen otras obligaciones que se someten a condición: así por ejemplo lo estipulado en cuanto a que el Estado Nacional se compromete a *disminuir la incidencia impositiva y previsional sobre el costo laboral acompañando las prioridades sectoriales reflejadas en las decisiones sobre operaciones y sectores alcanzados por las exenciones dispuestas por cada provincia en relación al Impuesto a los Ingresos Brutos*<sup>23</sup>, o al compromiso asumido respecto de la *suspensión permanente* de la retención de los montos excedentes de Coparticipación Federal por arriba del mínimo de \$ 725 millones en tanto cada provincia cumplimente los compromisos de aplicación inmediata en el presente acuerdo<sup>24</sup>.

20. Con relación a los diversos matices que presentan las obligaciones acordadas en el pacto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo oportunidad de expedirse indicando

Que el universo legal sobre el que actúa el tratado presenta diferentes matices tanto en lo que se refiere a su vigencia, inmediata o subordinada a determinados efectos, cuanto a la materia sobre la que actúa. En algunos casos, se acuerda la derogación inmediata de ciertas normas como en el supuesto de autos (punto 2 del art. Iº), en otros se alude a la implementación progresiva de algún régimen fiscal (exenciones a los

---

<sup>22</sup> Apartado 4to.

<sup>23</sup> Apartado 3ro.

<sup>24</sup> Apartado 8vo.



ingresos brutos puntos 4 in fine y 7) y también se fijan políticas futuras como “propender a la privatización total o parcial” a la que alude el punto 9.

21. En el mismo pronunciamiento, con particular referencia a la obligación de una de las provincias signatarias de *derogar inmediatamente* los impuestos que graven la transferencia de energía, sostuvo

En el supuesto de autos el Pacto viene a integrar conjuntamente con las leyes 15.336 y 24.065 el régimen federal de energía. Habida cuenta de que al suscribirlo la provincia asumió la obligación de derogar de manera inmediata los impuestos provinciales específicos que graven la transferencia de energía eléctrica (art. I, ap. 2), la subsistencia de los aquí impugnados entra en colisión con aquellas disposiciones, frustra el objeto y fin del tratado y deviene inconstitucional (art. 31 de la Constitución Nacional)<sup>25</sup>

22. Hasta aquí, podríamos concluir que el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento: (i) entró en vigencia en cada una de las jurisdicciones signatarias desde su aprobación por cada legislatura; y (ii) no todas las obligaciones establecidas en el acuerdo resultaban inmediatamente exigibles. Por lo demás —y pese a insistir en que no nos parece la definición técnica más acertada—, en el supuesto analizado y a los fines del presente, idénticos resultados prácticos generaría afirmar que *ciertas partes del convenio* tienen un *vigencia diferida* o no entraron inmediatamente en vigencia.

#### IV.- La terminación del acuerdo

23. Sea cual fuese la calificación que se adopte respecto del punto anterior, lo cierto es que ninguna de las cuestiones tratadas se vincula inmediatamente con el problema de la terminación, extinción o finalización del pacto.
24. Sobre la cuestión se han ensayado las más diversas clasificaciones, sobre todo en el marco de la doctrina del Derecho Internacional Público. Entendemos que -al efecto- podríamos tomar válidamente la adaptación de aquellas ideas al ámbito de tratados interjurisdiccionales efectuada en la obra citada de Horacio Piombo<sup>26</sup>. De ese modo tenemos las siguientes causales de extinción:

---

<sup>25</sup> CSJN, 19.08.1999, “Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c. Buenos Aires, Provincia de y otro s. Acción declarativa”, Fallos 322:1781.

<sup>26</sup> Op. cit., pág. 463.



- (i) *intrínsecas*<sup>27</sup>: es decir, que surgen del propio tratado, como ser, por el fenecimiento del plazo, el cumplimiento de la condición, el cumplimiento del objeto, o la denuncia (dejando de lado las vinculadas a la extinción del acuerdo por invalidez del mismo).
- (ii) *extrínsecas*: el incumplimiento de una o varias de las partes, la imposibilidad de cumplimiento, la fuerza mayor (a lo cual podríamos agregar la aparición de hechos imprevistos que modifiquen el sustrato fáctico *–rebus sic stantibus–*); la extinción por suscripción de un nuevo acuerdo que extinga expresamente el primigenio o que resulte incompatible con el mismo; y la desuetudo.

25. De momento dejaremos el análisis de las causales que señalamos como *extrínsecas*, para concentrarnos en las denominadas *intrínsecas*.

26. El Pacto II no reguló expresamente su terminación ni sometió a plazo su vigencia. Del articulado no surge que exista previsión alguna sobre su plazo de vigencia, sobre la existencia de un procedimiento de denuncias o sobre condiciones que actúen de forma resolutoria del tratado o de sus obligaciones en general. Ahora bien, no sólo no aparece un plazo de vigencia “general” del acuerdo, sino que tampoco se desprende que exista plazo de extinción de las obligaciones en él pactadas, encontrándonos con sólo dos supuestos de estipulaciones con carácter decididamente transitorio:

- (i) el apartado 8vo. Del acto declarativo segundo en tanto disponía la suspensión inmediata de ciertas retenciones de la Coparticipación por el plazo de sesenta (60) días<sup>28</sup>;
- (ii) la prórroga *hasta el 30 de junio de 1995* de la vigencia del “Acuerdo entre el Gobierno Nacional y los Gobiernos Provinciales” del 12 de agosto de 1992 (Pacto I).

---

<sup>27</sup> En la Convención de Viena serían las causales establecidas en el artículo 54 inciso “a”: Terminación conforme a las disposiciones del tratado.

<sup>28</sup> La suspensión definitiva resultaba, como dijimos *supra*, condicionada al cumplimiento por parte de las provincias de sus obligaciones.

27. A este respecto, el denominado “Pacto I”, empleó una técnica más depurada previendo expresamente:

- (i) la estipulación expresa sobre el comienzo de su vigencia e incluso su “*aplicación provisional*”<sup>29</sup>;
- (ii) la estipulación expresa respecto de la extinción de su vigencia, la cual sometió expresamente a un plazo y, con respecto de algunas de sus obligaciones, al supuesto de que se celebre un nuevo acuerdo o se sancione una nueva ley de coparticipación federal<sup>30</sup>.

28. En definitiva —y con excepción de aquellos supuestos—, la vigencia del acuerdo, tanto en general como respecto de las obligaciones que contiene en particular, no fue sometidas a plazo o condición alguna en cuanto a su duración.

29. Sin perjuicio de que volveremos sobre el punto, adelantamos que no puede sostenerse que el cumplimiento del objeto del acuerdo pueda ser considerado en el caso una causal *implícita* de extinción. Es que nos encontramos ante un acuerdo de claro carácter normativo cuya finalidad no se agota con el “cumplimiento de una prestación”, sino que opera —como vimos— como fuente de normas propias del federalismo de concertación, insertándose tanto a nivel federal como local en cada una de las jurisdicciones que, de este modo, consienten —en aras al fin común de la federación— un desplazamiento o limitación de facultades y competencias.

## V.- El Pacto II en La Provincia de Santa Fe

30. La Legislatura de la Provincia de Santa Fe aprobó el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento en fecha 30 de noviembre de 1993 mediante ley 11.094 aclarando que para la implementación de las acciones convenidas el Poder Ejecutivo provincial debía remitir para su tratamiento los proyectos de ley

---

<sup>29</sup> Cláusula 9na.: “*El presente convenio será aplicado por las partes en forma inmediata, sin perjuicio del cumplimiento en cada Jurisdicción de sus respectivas normas de derecho público y constitucional.*”

<sup>30</sup> Cláusula 8va.: “*El presente convenio tendrá vigencia hasta el 31 de Diciembre de 1993. Las Provincias y la Nación se comprometen a seguir financiando mancomunadamente el Régimen Nacional de Previsión Social, por lo cual se asegurara el descuento del 15 % de la masa de impuestos coparticipables hasta tanto no exista un nuevo acuerdo de partes o una nueva Ley de Coparticipación Federal.*”



pertinentes<sup>31</sup>. Al efecto y entre otras medidas, se remitió en fecha 10 de diciembre de 1993 un proyecto de reforma tributaria expresando el Poder Ejecutivo que, mediante la misma, “*la Provincia de Santa Fe adecua su legislación impositiva a las disposiciones del Pacto Federal para la Producción, el Empleo y el Crecimiento*”<sup>32</sup>.

31. En fecha 30 de diciembre de 1993 se sanciona la ley 11.123 que en el sentido acordado en el Pacto: (i) Modificó el Código Fiscal<sup>33</sup>; (ii) modificó la Ley Impositiva<sup>34</sup>; (iii) modificó la Ley 5.110<sup>35</sup>; y (iv) otorgó un plazo a las Municipalidades para adecuar en el sentido del Pacto sus ordenanzas impositivas<sup>36</sup>.

32. La Provincia, tal cual lo acordado, aplicó directa e inmediatamente algunas medidas<sup>37</sup>, condicionó otras a las decisiones que tomase la Nación en cumplimiento del pacto<sup>38</sup> y aplazó otras dentro de los parámetros establecidos por el acuerdo<sup>39</sup>, delegando en el Poder Ejecutivo –en algunos supuestos– la facultad de disponer la entrada en vigencia de determinadas exenciones<sup>40</sup>, facultades que fueron ejercidas mediante decretos 3848/93, 0691/94, 3890/94 y 0084/95.

---

<sup>31</sup> ARTÍCULO 1º: “*Apruébase el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, suscripto el 12 de Agosto de 1993, entre los Gobernadores Provinciales, y éstos con el Presidente de la Nación, que ha sido inscripto en el Registro de Tratados, Convenios y Contratos Interjurisdiccionales en fecha 20 de Agosto de 1993, al Folio 143, Tomo I y que forma parte integrante de la presente.- Sin perjuicio de la interpretación de la cláusula cuarta del Pacto Federal que se aprueba, y para el caso que el Poder Ejecutivo decida implementar las acciones convenidas, deberá remitir a la Legislatura para su tratamiento, por ser una facultad legislativa indelegable, los proyectos de ley que refieren a los siguientes asuntos: a) Derogación del Impuesto de Sellos; b) Derogación de Impuestos Provinciales que graven la transferencia de combustible, gas, energía eléctrica y servicios sanitarios; c) Derogación de impuestos que graven los intereses de depósitos a plazo, en caja de ahorro, débitos bancarios y todos aquellos que prevén la nómina salarial; d) Modificación del Impuesto a los Ingresos Brutos y/o su eventual sustitución por un impuesto general al consumo; e) Modificación del Impuesto Inmobiliario; f) La eventual transferencia de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Provincia al Sistema Nacional y/o Privado de Previsión Social; g) La privatización total o parcial, la concesión total o parcial de servicios, prestaciones u obras actualmente a cargo del Estado Provincial y/o la liquidación de empresas, sociedades, establecimientos y/o haciendas productivas de propiedad estatal; h) Cualquiera de las medidas identificadas como “restricciones a la oferta de bienes y servicios y las intervenciones en diversos mercados” en el punto 10º (décimo) de la cláusula primera del Pacto Federal que se aprueba; y i) La adopción y/o adecuación de modalidades, procedimientos y acciones establecidas en las leyes nacionales 23.696 y 23.697 y la adhesión a los Decretos del Poder Ejecutivo Nacional N° 958/92, 1492/92, 1494/92, 1813/92 y 2293/92.”*

<sup>32</sup> Mensaje Nro. 1416 de fecha 10 de diciembre de 1993.

<sup>33</sup> Título I, capítulo I.

<sup>34</sup> Título I, capítulo II.

<sup>35</sup> Título II.

<sup>36</sup> Título III.

<sup>37</sup> V.Gr., se deroga el impuesto a la energía (art. 1ro.), se suprime el impuesto de sellos para las operaciones financieras destinadas al agro, la industria, la construcción y la minería (artículo 2do.), etc.

<sup>38</sup> Por ejemplo, con relación a ciertas exenciones del impuesto sobre los Ingresos Brutos a la actividad industrial.

<sup>39</sup> Por ejemplo, con relación a las exenciones del impuesto sobre los Ingresos Brutos a la actividad agropecuaria.

<sup>40</sup> Así el caso, por ejemplo, para la exención respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para los sectores primarios e industriales.

## **VI.- Las sucesivas prórrogas**

33. Volviendo sobre el ámbito temporal, un liminar repaso de lo acontecido luego de la celebración del acuerdo parecería contradecir la conclusión a la cual arribáramos *supra* respecto de la vigencia indefinida, sobre todo si nos atenemos a que el mismo (tal cual aconteció con el denominado “Pacto I”) fue sucesivamente “prorrogado”.
34. Sin embargo, y a diferencia del Pacto cuyos plazos referían a su vigencia, los plazos de expiración que contenía el Pacto II estaban referidos al plazo para el cumplimiento de las obligaciones pactadas. Fueron éstos los que sufrieron sucesivas prórrogas. Como con cualquier tratado internacional que obliga a adaptar y desarrollar legislación doméstica compatible con la legislación internacional, en el Pacto II se habían establecido plazos para adaptar las legislaciones provinciales al nuevo derecho intrafederal. Por lo tanto, el vencimiento de los plazos no afectada la vida del convenio sino que marcaba el incumplimiento de la obligación pactada por parte de la jurisdicción que se trate.
35. Así, en este sentido, el 30 de junio de 1995 resultaba una fecha trascendente porque se producía el vencimiento del plazo otorgado a las Provincias para completar la derogación o exención de diversos tributos. La mayoría no había dado aún cumplimiento a ello y, además, para aquella fecha se producía la crisis económica que fue conocida como “Efecto Tequila”.
36. Meses antes del vencimiento del plazo para cumplir con las obligaciones intrafederales, en fecha 16 de marzo de 1995, se sanciona la Ley 24.468 cuyo artículo 5° dispuso
- Artículo 5°: Prorróguese hasta el 1 de abril de 1996 el plazo para el cumplimiento de las cláusulas del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento relacionadas exclusivamente a materia tributaria y cuyo vencimiento hubiera operado u operase con anterioridad a dicha fecha, que estuvieren pendientes de implementación.<sup>41</sup>
37. La Provincia de Santa Fe sancionó la ley 11.257 que –entre otras cosas– modificó las fechas de implementación en el orden local adecuándolas a la norma citada<sup>42</sup> y,

---

<sup>41</sup> En el mismo sentido se dictan los Decretos Nacionales 195/95, 236/95 y 1059/95.

<sup>42</sup> Artículo 11.



en un Anexo, reprodujo el texto del artículo 5° de la misma<sup>43</sup> a la cual adhiere. Posteriormente, también se efectúan adecuaciones a los decretos que implementaban en parte las reformas<sup>44</sup>.

38. En consonancia con lo establecido, el nuevo plazo prorrogado vencía el 1° de abril de 1996. Como quedó puesto de manifiesto con el caso de la Provincia de Santa Fe, las partes signatarias entendieron en ese momento que las condiciones económicas tampoco estaban dadas para cumplir con la totalidad de los compromisos pactados. De allí que la Provincia sancione recién en fecha 25 de julio de 1996 (es decir, ya vencido el plazo) la ley 11.392 que dispuso prorrogar hasta el 1° de enero de 1997 el plazo para el cumplimiento de las cláusulas del Pacto “*cuyo vencimiento hubiera operado u operase con anterioridad a dicha fecha*”, prórroga que conscientemente se efectuó sin marco legal a nivel nacional: justamente se sostuvo en el mensaje de elevación del proyecto que

[c]omo consecuencia de la disminución de las recaudaciones tributarias nacionales y provinciales, que reconocen su causalidad en menores niveles de actividad económica que experimentó nuestro país a partir del año 1995 y tomando en consideración, además, el significativo impacto en dichas recaudaciones de las exenciones que al 1/4/96 no habían entrado en vigencia, se puede concluir en que existen diferencias notorias entre las condiciones económicas actuales y las vigentes al momento de la suscripción del Pacto Federal del 12/8/93, situación que provocó el dictado de la Ley Nacional N° 24.468, prorrogando la vigencia hasta el 01/04/96. Reconociendo que durante lo transcurrido del año 1996 esta situación macroeconómica no ha cambiado, el Poder Ejecutivo Nacional remitió al Congreso Nacional un proyecto de ley, previamente consensuado con los gobernadores provinciales, mediante el cual se disponía una prórroga hasta el 31/12/96 para el cumplimiento de las cláusulas del citado Pacto, relacionadas exclusivamente a materia tributaria, y cuyo vencimiento hubiera operado u operase con anterioridad, y que estuvieren pendientes de implementación. La falta de sanción, antes del 01/04/96 del aludido proyecto, ha impedido la elaboración de normas que contemplen la fijación de nuevas fechas de vigencia de exenciones. En virtud de la situación planteada, se torna imprescindible que la provincia, en usos de facultades propias no delegadas, sancione el proyecto que se

---

<sup>43</sup> El mensaje de elevación remitido por el P.E. en 18 de mayo de 1995 expone claramente: “*Por el presente proyecto se propicia la adhesión al artículo 5° de la ley citada por el que se modifican los plazos para la implementación de algunos contenidos del Pacto para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de agosto de 1993 oportunamente aprobado por V.H. a través de la ley 11.094. Dicha adhesión, propiciada en los términos y condiciones de la ley provincial antes citada, resulta indispensable a tenor del nuevo marco económico-fiscal existente en nuestro país posteriormente a los acontecimientos financieros de público conocimiento.*”

<sup>44</sup> Decreto 1427/95.

acompaña, procurando evitar una disminución aún más pronunciada de los recursos tributarios propios.

39. La cuestión luego es zanjada por el dictado de la ley nacional 24.699 en fecha 25 de septiembre de 1996 que, entre otras cosas, dispuso prorrogar *“hasta el 31 de diciembre de 1998 el plazo para el cumplimiento de las cláusulas del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de agosto de 1993.”*<sup>45</sup> La Provincia de Santa Fe adhirió a la nueva prórroga y efectuó las modificaciones a la normativa fiscal mediante ley 11.466, en fecha 27 de diciembre de 1996.
40. Esta vez antes del vencimiento se establece una nueva prórroga al sancionarse la ley 25.063<sup>46</sup> en fecha 07 de diciembre de 1998 bajo una técnica poco clara que, en vez de prorrogar directamente los plazos del acuerdo, dispuso prorrogar *“hasta el 31 de diciembre de 1999 los plazos establecidos en la ley 24.699 que se cumplían el 31 de diciembre de 1998”*. Al efecto, debe tenerse en cuenta que la ley *“cuyos plazos se prorrogan”* no contenía exclusivamente la prórroga de los plazos para cumplir las obligaciones del Pacto II sino que también incluía una serie de disposiciones vinculas a la distribución de fondos coparticipables.
41. En este caso, la sanción de la prórroga sobre la fecha del vencimiento generó en el caso de la Provincia de Santa Fe un nuevo desacople normativo. La ley 11.718 es sancionada recién el 18 de noviembre de 1999 (casi un año después del vencimiento del plazo) pero estableciendo la vigencia de la prórroga de forma retroactiva al 01 de enero de 1999.
42. En fecha 6 de diciembre de 1999 se suscribió un nuevo acuerdo entre el Gobierno Nacional y las Provincias que se denomina *“Compromiso Federal”* mediante el cual, entre otras cosas, las partes signatarias disponían *“proponer al Congreso”* una prórroga –esta vez por dos años– no ya *“de los plazos”* de la ley 24.699 sino ahora directamente de la *“vigencia de la Ley 24.699”*, en un artículo que también promiscuamente prorrogaba –sin ningún tipo de aclaración o distinción– otras siete (7) leyes aclarando que dicha prórroga debía aplicarse *“a toda otra norma vigente a la fecha”* de dicho acuerdo que crease o distribuyese impuestos entre la Nación y las

---

<sup>45</sup> Artículo 1ro.

<sup>46</sup> Artículo 11.



Provincias<sup>47</sup>. Este acuerdo es aprobado por el Congreso Nacional en fecha 30 de diciembre de 1999 mediante ley 25.235 (se afirma que “*se ratifica*” el acuerdo)<sup>48</sup>.

43. En la misma fecha (30 de diciembre de 1999) se sanciona la ley 25.239 que vuelve a utilizar la técnica de prorrogar indiscriminadamente “los plazos establecidos en la Ley nro. 24.699”<sup>49</sup>, en esta oportunidad por dos años, es decir, hasta el 31 de diciembre de 2001.

44. El Compromiso Federal del 6 de diciembre de 1999 es aprobado por la Provincia de Santa Fe mediante ley 11.725 en fecha 23 de diciembre de 1999, sin introducir ninguna otra modificación específica a la normativa impositiva.

45. En fecha 17 de noviembre de 2000 se suscribe un nuevo acuerdo que es denominado “*Compromiso Federal por el Crecimiento y la Disciplina Fiscal*” en donde, en el mismo sentido que en el anterior, se acuerda “*proponer al Congreso*” una prórroga de la vigencia de varias leyes, entre ellas y en lo que inmediatamente nos ocupa, la “24.699 y modificatorias”<sup>50</sup>. Hay que aclarar que en la misma cláusula es prorrogada la ley 25.063 que, en uno de sus artículos, a su vez prorrogaba “*los plazos*” de la

---

<sup>47</sup> Artículo 1ro.: “PRIMERO: *Proponer al Congreso Nacional prorrogar por el plazo de dos años la vigencia de las siguientes leyes, siempre que con anterioridad no se sancione la ley de Coparticipación Federal que establece el art. 75 inc. 2 de la Constitución Nacional: Ley N° 24.977. Ley N° 20.628 T.O. (Impuesto a las Ganancias), y sus modificatorias. Ley N° 23.966 (t.o. 1997 y sus modificatorias). Ley N° 24.699, y sus modificatorias. Ley N° 24.919 (prórroga de ganancias y de la ley 24.699). Ley N° 25.063. Ley N° 24.130. El mismo criterio deberá aplicarse a toda otra norma vigente a la fecha del presente compromiso que cree o distribuya impuestos entre la Nación y las provincias. Asimismo se solicitará y facilitará el tratamiento para su aprobación en el H. Congreso de la Nación del paquete impositivo, la sanción de la ley de Presupuesto Nacional para el ejercicio 2000, y todo el conjunto de leyes complementarias necesarias para el correcto cumplimiento y ejecución del mismo, como así también la suspensión del artículo 3° de la ley 25.082.*”

<sup>48</sup> ARTICULO 1°: “*Ratificase, en lo que es materia de competencia del Congreso Nacional, el acuerdo suscripto por Gobernadores en ejercicio y Gobernadores electos de las provincias, con fecha 06 de diciembre de 1999, con el nombre de COMPROMISO FEDERAL y que como anexo I, forma parte integrante de la presente.*”

<sup>49</sup> Artículo 17: “*Prorróganse los plazos establecidos en la Ley N° 24.699, que se cumplan el 31 de diciembre de 1999, de acuerdo a lo dispuesto por Ley 25.063, hasta el 31 de diciembre del año 2001 o hasta que entre en vigencia el Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos, que reemplace el instituido por la Ley 23.548 y sus disposiciones complementarias y modificatorias, lo que ocurra primero.*”

<sup>50</sup> CUARTO: *Proponer al Honorable Congreso de la Nación prorrogar por el plazo de CINCO (5) años la vigencia de las siguientes leyes, siempre que, con anterioridad no se sancione la ley de Coparticipación Federal que establece el art. 75 inc. 2 de la Constitución Nacional: Ley N° 24.977 y modificatorias. Ley N° 25.067. Ley N° 24.464. Ley N° 20.628 (T.O. Impuesto a las Ganancias), y sus modificatorias. Ley N° 23.966 (T.O.1997 y sus modificatorias). Ley N° 24.699, y sus modificatorias. Ley N° 24.919 (prórroga de Ganancias y de la ley 24.699). Ley N° 25.063. Ley N° 24.130. Ley N° 25.082. Ley N° 25.239. El mismo criterio deberá aplicarse a toda otra norma vigente a la fecha del presente compromiso que cree o distribuya impuestos entre la Nación y las provincias. Asimismo se solicitará al Honorable Congreso de la Nación la sanción de todo el conjunto de leyes complementarias necesarias para el correcto cumplimiento y ejecución del mismo, como también la suspensión del artículo tercero de la Ley N° 25.082.*



propia ley 24.699. Los plazos en esta oportunidad se extienden hasta el 31 de diciembre de 2005.

46. Posteriormente, en fecha 7 de diciembre de 2000 se sanciona la ley 25.400 que “ratifica” el Acuerdo del 17 de noviembre y dispone la prórroga hasta el 31 de diciembre de 2005. No podemos dejar de apuntar una nueva inconsistencia que incluso podría llevarnos a afirmar, en esta oportunidad, no sólo que no se prorrogaron los plazos, sino que tampoco –como se venía efectuando– se prorrogaron las leyes. Dispone expresamente el artículo 3° de la Ley

Prorróguese hasta el 31 de diciembre de 2005 o hasta la sanción de la Ley de Coparticipación Federal... la distribución del producido de los impuestos prevista en las Leyes 24.977, 25.067, 24.464, 20.628 t.o. 1997 y sus modificatorias), 23.966 (t.o. 1997, y sus modificatorias), 24.130, 24.699, 24.919, 25.063, 25.082 con suspensión de su artículo 3°, 25.226 y 25.239 conforme al artículo 75 inciso 3 de la Constitución Nacional<sup>51</sup>.

47. La Provincia de Santa Fe aprobó el mentado convenio mediante ley 11.879 de fecha 15 de marzo de 2001, y en esta oportunidad tampoco se introducen modificaciones al ordenamiento Fiscal.

48. Ya inmersos en el centro de la crisis del año 2001, se suscribe el “Compromiso por la independencia” en fecha 15 de julio de 2001, el “Acuerdo de Apoyo Institucional para la Gobernabilidad de la República Argentina” en fecha 17 de julio de 2001 y la “Segunda Addenda al Compromiso Federal por el Crecimiento y la Disciplina Fiscal” en fechas 8, 13 y 29 de noviembre de 2001, acuerdos todos que se ratifican por decreto de necesidad y urgencia N° 1584/2001<sup>52</sup> de fecha 5 de diciembre de 2001. Esta serie de pactos y normas, más allá del impacto que tienen sobre el sistema en general, no producen ninguna modificación directa a los plazos establecidos en el Pacto II para el cumplimiento de las obligaciones de las partes que venimos analizando. De este

---

<sup>51</sup> Podrá advertirse que en esta oportunidad se efectúa la prórroga “de la distribución del producido de los impuestos”, no existiendo en principio motivos para extender el sentido de la disposición a la “prórroga del plazo para cumplir con las obligaciones dispuestas en el Pacto II”. Al efecto, se debería forzar nuevamente la interpretación, sostener que la ratificación (*rectius*: aprobación) contenida en el artículo 1° de la ley 25.400 implica la prórroga de las leyes cuya prórroga debía proponerse al Congreso según lo pactado en la cláusula cuarta del Compromiso Federal y, a su vez y como en la anterior oportunidad, interpretar que el alcance de la “prórroga de la ley” (o de la vigencia de ésta) implica la “prórroga de los plazos” que ésta a su vez prorrogaba. Sin perjuicio de las consideraciones que efectuamos *infra* no nos detendremos más en este análisis en tanto, como veremos, resulta inconducente para la solución del problema bajo estudio.

modo aparece tan sólo la intención de las jurisdicciones signatarias, en el marco del segundo acuerdo enunciado, de *“ratificar el cumplimiento en todos sus términos de los compromisos federales suscritos y que fueran transformados en leyes de la Nación y el cumplimiento de los acuerdo especiales derivados de ellos, haciendo efectivo los pagos adeudados a las Provincias”*<sup>53</sup>.

49. La aprobación local de estos acuerdos se produce en 29 de noviembre de 2001 por ley 11.965 y, al igual que acontece con aquéllos, no se efectúa ninguna referencia expresa al Pacto II ni a los plazos en él dispuestos.
50. Luego, en fecha 27 de febrero de 2002 se celebra el *“Acuerdo Nación-Provincias sobre relación Financiera y Bases de un régimen de Coparticipación Federal de Impuestos”*, el que es aprobado por ley 25.570 de fecha 10 de abril de 2002, que no tiene referencia directa al Pacto II ni tampoco dispone una modificación expresa de los plazos indicados o de las normas que inciden sobre los plazos.
51. Finalmente, en fecha 22 de diciembre de 2005 se sanciona la ley 26.078 aprobatoria del Presupuesto del Ejercicio 2006, cuyo artículo 76 dispone:

Artículo 76: Prorrógase durante la vigencia de los impuestos respectivos, o hasta la sanción de la Ley de Coparticipación Federal que establece el artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional, lo que ocurra primero, la distribución del producido de los tributos prevista en las Leyes Nos. 24.977, 25.067 y sus modificatorias, Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997 y sus modificatorias), 24.130, 23.966 (t.o. 1997 y sus modificatorias), 24.464 — artículo 5° —, 24.699 y modificatorias, 25.226 y modificatorias y 25.239 — artículo 11 —, modificatoria de la Ley N° 24.625, y prorróganse por cinco años los plazos establecidos en el artículo 17 de la Ley N° 25.239.

52. En esta oportunidad se advierte que, si bien nuevamente se dispone la prórroga de la *distribución del producido de los tributos* (tal cual la ley 25.400), también se incorpora en este caso la prórroga por cinco años *de los plazos establecidos en el artículo 17 de la Ley 25.239* que, recordamos, prorrogaba —entre otros— *los plazos establecidos en la ley 24.699* que, a su vez, prorrogaba los plazos para el cumplimiento de las cláusulas del Pacto II.

---

<sup>52</sup> Se sostiene en los considerandos *“Que la delicada situación de emergencia vigente configura una situación excepcional que hace imposible seguir los trámites ordinarios previstos por la Constitución Nacional para la sanción de la leyes, resultando de toda urgencia y necesidad el dictado del presente decreto...”*

<sup>53</sup> Cláusula 7ma.

53. La Provincia de Santa Fe no adhiere a esta norma ni la incorpora de ninguna otra forma en su ámbito interno.

**VII.- Conclusiones respecto del plazo – La incidencia de la “no ratificación” de la Ley 26.078**

54. A la luz de lo analizado y en línea con los argumentos sostenidos *supra*, podemos concluir, con relación al primer punto sobre el cual se requiere pronunciamiento, que *la falta de adhesión de la Provincia de Santa Fe al artículo 76 de la Ley 26.078 no libera a la Provincia de las obligaciones asumidas al suscribir y aprobar el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento.*

55. Es que, con relación a este acuerdo, el único efecto que podría generar la falta de adhesión a tal prórroga, en tanto la misma –como vimos– prorroga el plazo para cumplir determinadas obligaciones, consistiría en tornar inmediatamente exigibles obligaciones cuyo cumplimiento fue postergado hasta diciembre de 2010.

56. Más allá de no coincidir con la extensión que le otorga a la afirmación referente a la vigencia, en este mismo sentido –en cuanto al plazo– se ha pronunciado la Asesoría Jurídica de la Comisión Federal de Impuestos en su Informe N° 60/2005 de fecha 15 de noviembre de 2005, con anterioridad a la sanción de la Ley 26.078, oportunidad en la que expresaba:

Por tanto, consideramos necesario llamar la atención de los Señores Representantes, dado que entre los proyectos presentados por el Poder Ejecutivo Nacional no se advierte la inclusión de la prórroga del Pacto Fiscal II, lo cual podría acarrear las siguientes consecuencias: 1. Compromisos del Acto Declarativo Primero: En relación con los compromisos asumidos por las Provincias en el Acto Declarativo Primero (derogación y exención de impuestos; adecuación de bases imponibles y de alícuotas en otros...), los contribuyentes y asociaciones con personería jurídica en tanto prueben interés subjetivo legítimo podrían reclamar en sede judicial su cumplimiento (o, al menos, la programación de su cumplimiento: cronograma)

57. En apoyo de esta conclusión remite al pronunciamiento de la Corte Suprema que citásemos al referirnos al ámbito temporal<sup>54</sup> y termina concluyendo que

---

<sup>54</sup> “Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c. Buenos Aires, Provincia de y otro s. Acción declarativa”.

*M*

En razón de todo lo expuesto, consideramos importante señalar que la omisión de una prórroga expresa de la vigencia del Pacto Fiscal II podría provocar: a) El reclamo de las reformas tributarias comprometidas por las Provincias en el Acto Declarativo Primero; o, al menos, el establecimiento de un cronograma cierto de implementación...

58. Luego de dictada ley 26.078, instaba a las Provincias a adherir a la norma en trato sosteniendo, respecto de la prórroga establecida en el artículo 76 en cuestión, que

En razón de que la naturaleza que tiene de pacto de derecho intrafederal, recomendamos a las jurisdicciones provinciales y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, insten la adhesión por ley local al mencionado artículo 76 de la Ley 26.078. De lo contrario podrían verse afectadas ante eventuales reclamos de contribuyentes, con fundamento en el fallo AGUEERA contra Provincia de Buenos Aires citado en el Informe 60/2005 al que hiciéramos referencia anteriormente.<sup>55</sup>

59. También se pronunció afirmando la vigencia temporal del pacto Bulit Goñi<sup>56</sup>, pese a que no coincidimos con su tesis en la nota citada, en cuanto: (a) no discrimina entre el Pacto I y el II, siendo que las situaciones resultan –como vimos– esencial y radicalmente disímiles; y, (b) sujeta la vigencia de los acuerdos a la sanción de una nueva ley de coparticipación, hecho que, como se desprende del análisis efectuado, en principio y por sí solo, no tendría influencia alguna respecto del pacto analizado (amén de que entendemos que el Pacto I ha perdido vigencia más allá de no haberse sancionado la ley citada); (c) no efectúa tampoco otros distinguos ni profundiza el análisis relativo a la vigencia del Pacto II más allá de la cuestión temporal, punto sobre el que nos referimos *infra*.

### **VIII.- La extinción del pacto – causales *intrínsecas*:**

60. En línea con las ideas trazadas sobre la extinción de este tipo de acuerdos, podemos a esta altura concluir que el Pacto para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (Pacto II) no ve afectada su vigencia en razón de las que podríamos denominar *causales intrínsecas de terminación*: (a) no cuenta –a diferencia del Pacto I– con un plazo de vigencia cuyo vencimiento hubiese operado; (b) no se encuentra

---

<sup>55</sup> Comisión Federal de Impuestos, Informe de Asesoría Jurídica N° 06/2006.

<sup>56</sup> Enrique G. Bulit Goñi, *El impuesto sobre los Ingresos Brutos, las exenciones que provienen del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, y las reformas actuales*, nota de doctrina publicada en [www.portalanterior.abeledoperrot.com](http://www.portalanterior.abeledoperrot.com).

sujeto –al menos expresamente– a una condición resolutoria que implique la cesación de sus efectos; (c) no puede afirmarse que su objeto sea exclusivamente de cumplimiento instantáneo o definitivo sino más bien el establecimiento de políticas y normas sin limitación temporal; (d) no existe pacto expreso respecto del procedimiento de denuncia y, en todo supuesto, aún no se ha producido la misma.

61. Sobre este último punto, sin embargo, debemos indicar que la falta de previsión expresa no implica –como luego veremos– que el pacto en cuestión no pueda ser denunciado o suspendido. Lo indicado tan sólo se circunscribe a afirmar que dicha causal, entendida de modo restringido como la mera manifestación de voluntad de una de las partes de sustraerse del acuerdo, no se encontró prevista expresamente en el acuerdo para que opere en virtud de una estipulación en este mismo considerada o prevista.

#### **IX.- Causales extrínsecas que inciden sobre la vigencia del Pacto II**

62. Corresponde en este punto analizar la incidencia que sobre la vigencia del acuerdo pueden tener las que hemos denominado *causales extrínsecas*. Precisamente en este marco, se debe tener en cuenta la posible incidencia de: (i) los eventuales incumplimientos de las partes; (ii) la eventual imposibilidad de cumplimiento; (iii) la modificación fundamental del sustrato fáctico previsto al suscribir el pacto; o, en su caso, (iv) la desuetud o falta de aplicación del acuerdo. Estimo que todos estos supuestos —en mayor o menor medida— tienen impacto o incidencia en la vigencia del acuerdo al igual que acontece en cualquier tipo de tratado.
63. Sin pretensión de establecer un orden particular, dado que en la mayoría de los casos los supuestos aparecen o lucen difícilmente escindibles, podemos pasar revista al actual estado de situación con referencia a los puntos expuestos.
64. Así, sobre el *grado de cumplimiento*, liminarmente podemos afirmar que, a más de dieciséis años de suscripto el pacto, gran parte de las obligaciones estipuladas aún no se han concretado o, incluso, algunos aspectos sobre los que se había avanzado han sido retrotraídos. Tanto esto es así que, como quedó visto más arriba, se continúan prorrogando los plazos para el cumplimiento teniendo en vista –como principal argumento– que la no sanción de dicha prorroga generaría la inmediata

OK

exigibilidad del acuerdo situándose como justificación ciertos casos resueltos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

65. En lo que resulta de particular interés para la Provincia de Santa Fe se puede advertir, v.gr., que tanto la Provincia de Córdoba como la de Buenos Aires se han apartado o no han dado cumplimiento al Pacto II, al menos a niveles semejantes a los alcanzados en ésta. Así, se explica en el *Informe Preliminar* presentado en el marco del Convenio entre el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Santa Fe – Cámara II y el Gobierno de la Provincia, luego de ilustrar el diferente impacto que presenta el impuesto sobre los Ingresos Brutos en cada una de las jurisdicciones citadas, lo siguiente:

No hay que profundizar demasiado para encontrar la principal razón de las diferencias. Buenos Aires y Córdoba se apartaron de los compromisos del Pacto Fiscal Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento; y gravaron en mayor medida actividades industriales y de la construcción, entre otras que aportan considerables recursos.<sup>57</sup>

66. Justamente y como se explica en el informe referido, uno de los ingresos propios más importantes para las provincias del centro del país lo constituye el impuesto sobre los ingresos brutos, tributo respecto del cual la Provincia de Santa Fe ha dado un alto grado de acatamiento al Pacto II a diferencia de sus pares. Sin perjuicio de otros ejemplos, tanto Córdoba, Buenos Aires, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Entre Ríos como Mendoza mantienen el gravamen en cuestión sobre la actividad de la construcción (uno de los sectores más dinámicos en todas estas jurisdicciones durante los últimos años), mientras que la Provincia de Santa Fe viene dando cumplimiento a lo previsto en el apartado “g” de la cláusula Primera del Pacto II y sostiene la exención de la actividad desde hace más de diez años<sup>58</sup>.

67. A similares consideraciones arribaremos si orientamos el análisis a las obligaciones acordadas no ya por otras provincias, sino por el Estado Nacional. Basta indicar que el Impuesto al Valor Agregado hace años superó la tasa efectiva del 18% acordada en el apartado 4º de la Cláusula Segunda del Pacto o que los montos contemplados *como garantía para financiar la eventual pérdida de recaudación provincial* en el apartado 8º de la misma cláusula perdieron toda vigencia o relación proporcional, tanto respecto del impacto que las modificaciones impositivas hoy

---

<sup>57</sup> Del informe indicado.

generan en los fiscos provinciales como así también respecto de los montos que actualmente se recaudan por impuestos coparticipables (e incluso respecto de lo que efectivamente se coparticipan).

68. Desde otro punto de vista, podemos incluso llegar a afirmar que los fines y las políticas previstas en el acuerdo se encuentran a la fecha en gran parte desarticuladas. Veamos:

- (i) El acuerdo tenía expresamente en vista “*la adopción de políticas uniformes que armonicen*”<sup>59</sup> los gravámenes; justamente, esta armonización, a la fecha no se ha producido;
- (ii) Se pactó expresamente la *obligación* de sustituir en un plazo no mayor de tres años el impuesto a los Ingresos Brutos por un *impuesto general al consumo*<sup>60</sup> y, a más de quince años de la suscripción del acuerdo, no se lograron siquiera las metas de limitación del impuesto que debería ser remplazado;
- (iii) No sólo no se continuó sino que se dio marcha atrás con el proceso privatizador al cual se debía *propender* según el acuerdo<sup>61</sup>. Sobran al respecto los ejemplos de procesos privatizadores frustrados y, sobre todo, revertidos luego de la crisis del año 2001, incluso en nuestra Provincia;
- (iv) Se han modificado sustancialmente los lineamientos de la política económica que fuesen expuestos en materia de desregulación<sup>62</sup> (v.gr., y en lo que resulta de alto impacto en la Provincia de Santa Fe, en materia de regulación del comercio exterior).
- (v) Se modificó sustancialmente el Régimen de Previsión Social cuya creación justificase en su oportunidad el financiamiento provincial acordado en el Pacto I, en particular, a partir de la eliminación del régimen privado de capitalización mediante ley 26.425.

---

<sup>58</sup> Enero de 1999 (vid. art. 160 inc. “p” Código Fiscal redacción actual, T.O. Decreto 2350/97) .

<sup>59</sup> Cláusula Primera.

<sup>60</sup> Cláusula Primera, apartado 7mo.

<sup>61</sup> Cláusula Primera, apartado 9no.

(vi) El régimen de coparticipación tenido en cuenta al momento de suscribirse el acuerdo tuvo decenas de modificaciones de todo tipo y resultó impactado no sólo por cambios legislativos, sino por diversos sucesos económicos, entre otros, las sucesivas crisis económicas y, en particular, la correspondiente al año 2001 que generó la finalización del régimen de convertibilidad.

69. No viene al caso adentrarse en el análisis de las causas que han obstado a que se diese cumplimiento al acuerdo y –a los fines requeridos– tampoco resulta trascendente efectuar un análisis extremadamente riguroso respecto del grado de cumplimiento que cada jurisdicción diera a los compromisos, tarea que implicaría una minuciosa investigación de lo acontecido respecto de cada una de las obligaciones y en cada una de las jurisdicciones. Mucho menos corresponde en este ámbito emitir un juicio de valor respecto de las políticas trazadas en el acuerdo bajo estudio o de las medidas adoptadas con relación al cumplimiento o incumplimiento del mismo.

70. Urge si reconocer que la falta de concreción de lo acordado en algunos supuestos obedecerá lisa y llanamente al incumplimiento por parte de las partes signatarias pero, en muchos otros casos, las jurisdicciones podrán invocar la modificación del sustrato fáctico o, directamente, imposibilidad de cumplimiento tal cual aconteció transitoriamente en una oportunidad con la propia provincia de Santa Fe –al sancionar la ley 11.392 que suspendió parcialmente la aplicación del acuerdo y según se reconoce en el propio mensaje elevado a la legislatura que transcribiésemos más arriba–.

71. A mayor complejidad, cabría incluso considerar hasta qué punto las jurisdicciones podrían ampararse válidamente en las sucesivas prórrogas que hemos examinado para dar cumplimiento a sus obligaciones, máxime cuando en condiciones similares otras Provincias han cumplido, tal cual acontece en los casos enunciados de las Provincias de Córdoba y Buenos Aires (entre otros) respecto de la Provincia de Santa Fe. En estos supuestos, si bien es cierto que al amparo de las sucesivas prórrogas formalmente no se produciría el quebrantamiento de los términos del

---

<sup>62</sup> Cláusula Primera, apartado 10.



acuerdo, es razonable indicar que las jurisdicciones que han efectuado el sacrificio pertinente podrían invocar o una situación de abuso del derecho por parte de las incumplidoras o, cuanto menos, la frustración del fin del pacto.

72. Precisamente, en materia impositiva, el propio acuerdo tomó en consideración la finalidad de “homogeneizar” los tributos, a punto tal de establecerlo como meta expresa<sup>63</sup> y fin al cual se propendía. En las condiciones actuales, sostener la vigencia de ciertas limitaciones en desmedro de la propia finalidad para la cual se instituyeron o se pactaron resulta vulnerar los propios paradigmas sobre los cuales se construyó el acuerdo.

73. En síntesis estimamos que existen argumentos suficientes para concluir que la vigencia del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento se encuentra seriamente comprometida por las causales *extrínsecas*, configurándose diversos y variados supuestos que habilitan, según veremos, a las jurisdicciones partes a declarar la terminación o suspensión del acuerdo.

#### **X.- Posibles efectos de las vicisitudes del Pacto II y su concreción**

74. En este punto, y siendo que como dijimos *supra*, la falta de previsión expresa nos obliga a remitirnos a la estructura análoga tratada por el Derecho Internacional Público o incluso a los principios generales, a fin de efectuar el análisis en cuestión abrevaremos en las soluciones brindadas en estos ámbitos en tanto resulten aplicables en la especie. Se ha sostenido al respecto que:

Revivificada la idea de concertar convenios interprovinciales como reversión del proceso de desfederalización, y ante la falta o carencia de marco reglamentario uniforme que rija la celebración, conclusión y cumplimiento de tratados interjurisdiccionales, fluye natural y coherente la aplicación supletoria de formas del derecho internacional público para regir, en especial, las relaciones convencionales entre los Estados miembros de la federación. Existe una similitud de situaciones nacida de la interacción entre derecho internacional y derecho interno, y del trasvasamiento de un instituto de un sector del mundo jurídico a otro, que permite actuar la integración analógica –sustentada ésta en un principio general del derecho, en cuya virtud donde existe la misma razón jurídica debe existir la misma disposición- válida para solucionar la problemática de las lagunas en



<sup>63</sup> “Los Señores Gobernadores han acordado la adopción de políticas uniformes que armonicen...” (Cláusula 1ra.).

aquellos ordenamientos que, como el argentino, se hallan dotados de plenitud hermética<sup>64</sup>

75. En este marco podremos verificar la incidencia de las causales extrínsecas analizadas y cómo estas pueden tener efectos respecto de las obligaciones acordadas por las partes en el denominado “Pacto Fiscal II”, adelantando desde ya que, de acuerdo a la causal que se invoque y a las valoraciones que se efectúen al respecto, las consecuencias podrán conducir a la *terminación* definitiva o a la *suspensión temporal* de los efectos del tratado:

Un tratado válidamente celebrado y concluido puede terminar o ver suspendida su aplicación, eximiendo a las partes de la obligación de seguir cumpliéndolo de forma definitiva o temporal. (...) Las relaciones entre suspensión y terminación son estrechas, hasta el punto de que la Convención de Viena las regula conjuntamente. No sólo hay circunstancias que, alternativa o sucesivamente, pueden conducir a la uno o la otra, sino que la extensión y generalización de la suspensión, característica de la Convención, ha respondido al propósito de evitar las radicales consecuencias de la terminación, aportando un sustitutivo satisfactorio.<sup>65</sup>

(a) *El incumplimiento o violación del acuerdo:*

76. Bajo este supuesto y en el marco de las pautas enunciadas, en primer lugar habría que afirmar que se configuran los siguientes supuestos: (i) existencia de una violación al acuerdo; (ii) que dicha violación se califique como “grave”, en el sentido de consistir –para el supuesto que nos ocupa– en la violación de una *disposición esencial para la consecución del fin del tratado*.

77. En otras palabras, del elenco de las obligaciones contenidas en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, se deberían acusar incumplimientos que hagan a la finalidad tenida en cuenta al suscribir el acuerdo.

---

<sup>64</sup> HORACIO DANIEL PIOMBO, Op. Cit., pág. 32, con cita de GOLSDCHMIDT, Werner, “Introducción Filosófica al Derecho”, Depalma, Bs. As, 1986..

<sup>65</sup> ANTONIO REMIRO BROTONS: DERECHO INTERNACIONAL (Venecia: Tirant lo Blanch, 2007), pág. 468/469. Vid. también IAN BROWNLIE: PRINCIPLES OF PUBLIC INTERNATIONAL LAW (Oxford: Oxford University Press, 6th. ed., 2003), p. 593-597; IAN SINCLAIR: THE VIENNA CONVENTION ON THE LAW OF THE TREATIES (Manchester: Manchester University Press, 1984), p. 159; PETER MALANCZUK: AEKHURST’S MODERN INTRODUCTION TO INTERNATIONAL LAW (New York: Rutledge, 7<sup>th</sup> ed. Revised, 2002), p. 130; ANTHONY AUST: MODERN TREATY LAW AND PRACTICE (Cambridge: Cambridge University Press, 2<sup>nd</sup>. Ed., 2002) p. 293, HeerTIM HILLIER: SOURCEBOOK ON INTERNATIONAL LAW (London: Cavendish Publishing Limited, 1998), p. 155; THOMAS R. VAN DERVORK: INTERNATIONAL LAW AND ORGANIZATION (London: Sage Publications, 1998), p. 375; JOHN O’BRIEN: INTERNATIONAL LAW (London: Cavendish Publishing

Respecto de este punto y como hemos afirmado, aparecerían configuradas este tipo de violaciones, máxime si se coincidiese con una de las conclusiones sostenidas en el sentido de entender que las sucesivas e indefinidas prórrogas resultan inválidas, abusivas y desnaturalizan el propio sentido del acuerdo o bien, si nos atenemos que el régimen de coparticipación tenido en cuenta al momento de acordar ha perdido vigencia y viene siendo incumplido por parte de la Nación.

78. A su vez, verificada que fuese la “*violación grave*”, para justificar la suspensión o terminación unilateral<sup>66</sup> del acuerdo, también se debería verificar: (i) que la parte que alega la violación resulta especialmente perjudicada por la misma; o que, aún cuando no se presente esta circunstancia, (ii) que la violación modifique radicalmente la situación de cada parte con respecto a la ejecución ulterior de sus obligaciones<sup>67</sup>.

79. Tal como lo afirmamos en el capítulo anterior ambos supuestos alternativos están presentes en el caso.

(b) *La imposibilidad de cumplimiento:*

80. En cuanto al punto, en el marco del derecho de los tratados se ha sostenido que una parte puede alegar la imposibilidad de cumplimiento como causa para darlo por terminado si la imposibilidad es definitiva, o suspender su aplicación si la imposibilidad resulta transitoria, siempre, claro está, que la parte que alega la imposibilidad no haya concurrido a su causación con motivo del incumplimiento del acuerdo u otra obligación<sup>68</sup>.

81. En este escenario se debería justificar que el impacto de sostener el cumplimiento del acuerdo resultaría *imposible* para la jurisdicción, algo que –con menor grado de gravedad– ya fue invocado con motivo de la sanción de la ley provincial 11.392<sup>69</sup>, más allá de que, entendemos, causas como las allí invocadas justificarían la invocación de la siguiente causal.

---

Limited, 2001), p. 353; GODEFRIDUS J.H. HOOF: RETHINKING SOURCES OF INTERNATIONAL LAW (Deventer: Kluwer Law & Taxation Publishers, 1983), p. 128.

<sup>66</sup> Referimos a *unilateral* en tanto estos recaudos pueden obviarse si se contase con el consenso de todas las demás partes intervinientes, las cuales podrían -en estas condiciones- disponer la suspensión entre éstas y la parte incumplidora o, directamente, entre todas las partes (CV artículo 60, 2 “a”): DE LA GUARDIA, Ernesto – DELFECH, Marcelo, “*El Derecho de los Tratados y la Convención de Viena*”, La Ley, Bs. As., 1970, T II pág. 451.

<sup>67</sup> *Ibidem*.

<sup>68</sup> Artículo 61 CV.

<sup>69</sup> Vid. número 38.

*(c) El cambio fundamental de circunstancias:*

82. Atento los argumentos que hemos expuesto y en consonancia con el razonamiento efectuado, aún cuando se descarten las anteriores causales, podríamos afirmar que la presente se encuentra indudablemente configurada en la especie.

Artículo 62: Cambio Fundamental en las circunstancias: 1. Un cambio fundamental en las circunstancias ocurrido con respecto a las existentes en el momento de la celebración de un tratado y que no fue previsto por las partes no podrá alegarse como causa para dar por terminado el tratado o retirarse de él, a menos que: a) la existencia de esas circunstancias constituyeran una base esencial del consentimiento de las partes en obligarse por el tratado; y b) ese cambio tenga por efecto modificar radicalmente el alcance de las obligaciones que todavía deban cumplirse en virtud del tratado. 2. Un cambio fundamental en las circunstancias no podrá alegarse como causa para dar por terminado un tratado o retirarse de él: a) si el tratado establece una frontera; o b) si el cambio fundamental de circunstancias resulta de una violación, por la parte que lo alega, de una obligación nacida del tratado o de toda otra obligación internacional con respecto a cualquier otra parte en el tratado. 3. Cuando con arreglo a lo dispuesto en los párrafos precedentes, una de las partes pueda alegar un cambio fundamental en las circunstancias como causa para dar por terminado un tratado o para retirarse de él, podrá también alegar ese cambio como causa para suspender la aplicación del tratado.<sup>70</sup>

83. Ya hemos tratado el punto referente a la existencia de una modificación sustancial de las circunstancias, a punto tal que no sólo no se ha completado la finalización de la implementación del acuerdo o que gran parte de sus objetivos y finalidades han sido explícitamente abandonadas sino, principalmente, en cuanto el contexto político y económico evidentemente se ha *modificado fundamentalmente*.

84. Estas ideas fueron invocadas al sancionar las normas que culminaron con las prórrogas de los plazos para el cumplimiento de las obligaciones que operaron en la década pasada; por ejemplo, en el caso de la Provincia de Sana Fe en el ya nombrado mensaje del proyecto de la ley 11.392. Si bien en estos casos se podría señalar que el consentimiento (por adhesión a normas federales o suscripción de nuevos acuerdos) terminó desplazando la causal en concreto ahora invocada, es innegable que las partes signatarias tuvieron en cuenta un especial contexto político y, sobre todo, económico para pactar las obligaciones asumidas, contexto que, por sufrir alteraciones radicales, justificaba (y justifica) la modificación de lo pactado (o la suspensión de su cumplimiento).

85. Incluso no ya con relación a un acuerdo tangencial sino respecto del propio régimen de coparticipación se ha llegado a afirmar lo siguiente

Téngase presente que las provincias, al aceptar la oferta que les hace la Nación, tienen en cuenta las posibilidades de la recaudación de los tributos nacionales, en función de las leyes que los regulan. Si con posterioridad la Nación afecta sensiblemente la recaudación de tales impuestos, ya sea en función de las modificaciones legales que introduce a los tributos nacionales, por las desgravaciones que conceda en el marco de la ley de promoción industrial, o por diversas medidas de orden económico y financiero, es incuestionable el derecho de las provincias de apartarse del régimen de coparticipación, so pena de ser desconocidas sus autonomías.<sup>71</sup>

86. En esta línea no podría razonablemente sostenerse que el *cambio de circunstancias* generado, por ejemplo, por la crisis económica del denominado “Efecto Tequila” a mitad de la década de 1990 fue más significativo que el *cambio de circunstancias* que ha ocurrido desde aquel entonces a la fecha, todo, según hemos expuesto con más detalle en el Capítulo IX del presente.

#### **XI.- Conclusiones respecto de la vigencia del acuerdo – La denuncia**

87. En conclusión, nos encontramos en condiciones de señalar que, si bien la vigencia del Pacto para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (Pacto II) no se encuentra afectada por el mero transcurso del tiempo y, consecuentemente, la no adhesión a la ley 26.078 no libera a las partes de las obligaciones contraídas, las restantes causales consignadas –en tanto se verifiquen las mismas– facultarían a la Provincia de Santa Fe a dar por terminado o a suspender la aplicación de aquél.

88. Por otra parte –más allá de las consecuencias que meritamos *infra*– aún para el caso que no se encontrasen méritos suficientes para alegar las causales señaladas que justificarían o motivarían sobradamente la decisión o incluso más allá de que estas se verifiquen, entendemos que de todas formas la Provincia, si desea apartarse del acuerdo, podría acudir a la denuncia inmotivada del mismo.

---

<sup>70</sup> Artículo 62 CV.

<sup>71</sup> RODOLFO R SPISSO: DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO (Buenos Aires:, Depalma, 2008), p. 162.

89. En cuanto al Derecho de los Tratados, si bien con limitaciones, se encuentra expresamente prevista<sup>72</sup> la posibilidad de proceder a la denuncia inmotivada para el supuesto que el tratado no contenga previsión al respecto<sup>73</sup>.

90. En lo que aquí nos ocupa, ésta es justamente la solución que, para dar por terminado el tratado, considera Bulit Goñi aplicable

De una profusa convergencia de normas surge que ambos pactos están vigentes... En consecuencia, tanto la Nación como las provincias deben cumplir los compromisos asumidos en esos pactos o denunciarlos...<sup>74</sup>

91. Esta tesis también se desprende del “*Estudio Especial N° 2*” del Grupo de Trabajos Especiales de la Comisión Federal de Impuestos<sup>75</sup>, en cuyo informe, si bien no se efectúa un pronunciamiento expreso, se introducen referencias al procedimiento de denuncia del Tratado de Libre Comercio entre EEUU con Costa Rica

El TLC es de duración indeterminada, pues no tiene un plazo específico de vencimiento, sino que se mantiene en el tiempo. Sin embargo, si por alguna razón uno de los países suscriptores del acuerdo no quisiera formar parte de él, puede hacerlo en cualquier momento con solo notificárselo a los otros. Esto es lo que se conoce con el nombre de “denuncia” de un tratado internacional. La denuncia es el acto unilateral de un país parte de un convenio que no necesita de la voluntad de las demás partes de ese acuerdo...<sup>76</sup>

92. En el mismo trabajo citado se efectúan referencias al procedimiento de denuncia de la Convención Americana de Derechos Humanos y se transcribe parte de la discusión legislativa ocurrida en la Legislatura de Neuquén en el año 2002 con motivo de la denuncia del Pacto Federal Educativo<sup>77</sup>.

93. La propia Corte Suprema de Justicia de la Nación ha indicado que éste procedimiento resulta aplicable para que las Provincias signatarias de un acuerdo interjurisdiccional se aparten del régimen en él establecido

También expresó el Tribunal, refiriéndose a las consecuencias que produce la incorporación de los Estados locales al régimen de reciprocidad, que ese acto y sus efectos en tanto no medie formal denuncia del mismo por parte del gobierno provincial, en el sentido de considerarse desvinculado del régimen (Gallos: 242:141; 256:128, 225; 267:422; 295:413, y causa A 288 L

---

<sup>72</sup> Art. 56 Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados..

<sup>73</sup> Pues, en primer lugar y como en toda otra materia, habría que estar a lo previsto por las partes.

<sup>74</sup> Enrique BULIT GOÑI, Op. Cit.

<sup>75</sup> Coordinado por el Dr. Aníbal Oscar Berteza.

<sup>76</sup> Pág. 56 del informe.

<sup>77</sup> Pág. 57 y ss.

XXI “Álvarez, Eduviges c/ Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Provincia de Mendoza s. A.P.A.”, sentencia del 10 de marzo de 1988, entre muchos otros)<sup>78</sup>

94. Por lo demás, si bien los antecedentes son escasos, la vía de la denuncia ha sido la utilizada por las provincias para dar por terminado acuerdos de naturaleza interjurisdiccional<sup>79</sup>, amén de resultar una causal que expresamente ha sido contemplada en diversos acuerdos, lo cual evidencia que en nuestro derecho es una vía normalmente aceptada<sup>80</sup>.
95. Desde otro punto de vista, la naturaleza del acuerdo no presenta en la especie un obstáculo para dar por terminado el vínculo por esta vía. Al respecto, y si bien no con referencia concreta a un acuerdo sino con relación a la adhesión al régimen de coparticipación, se ha afirmado –en términos completamente aplicables al presente– que

La ley 23.548 no contiene ninguna disposición sobre denuncia del régimen de coparticipación por las partes contratantes, lo que es objetable, máxime ante el carácter permanente de la ley, que lejos de tener la transitoriedad que proclama la primera parte del art. 15, establece su tácita reconducción sine die ante la inexistencia de un régimen que la sustituya. Más esa omisión no cercena el incuestionable derecho de las partes de denunciar el régimen, ya que de lo contrario se afectaría legítimamente el poder tributario de que están investidas las partes por la Constitución Nacional. El carácter permanente del régimen sin derecho de receso implicaría, en el caso de las provincias, que su voluntaria abstención a ejercer sus facultades impositivas se transformase en una verdadera renuncia, lo cual, sin ninguna duda, transgredió abiertamente el régimen federal adoptado por la Constitución. De ahí que entre dos interpretaciones posibles, la una que nos lleva ineluctablemente a afirmar la inconstitucionalidad del sistema y la otra que compatibiliza el régimen de la ley con la Constitución, debe acogerse esta última, aceptando el derecho de las partes de apartarse de la ley convenio.<sup>81</sup>

96. No podemos desatender el hecho de que estas afirmaciones fueron efectuadas con anterioridad a la Reforma Constitucional y que el régimen de coparticipación hoy

---

<sup>78</sup> CSJN, “Alaniz, Raúl Antonio c. Caja de Retiros, Jubilaciones y Pensiones de la Policía de la Provincia de Buenos Aires”, Fallos 312:532, con especial referencia el Régimen de Reciprocidad Jubilatoria al cual la provincia había adherido.

<sup>79</sup> Por ejemplo: a) Denuncia de la Provincia de Buenos Aires al Convenio con la Nación sobre explotación del juego de quiniela, Ley 11.101; b) Denuncia de Río Negro del Pacto Federal Eléctrico; c) Denuncia de Neuquén del Pacto Federal Educativo, entre otros.

<sup>80</sup> Por supuesto, la inclusión expresa de la denuncia la tornaría inmediatamente en una causal de las denominadas *intrinsicas*, pero la indicación en el caso refiere a la adopción en el derecho interno interjurisdiccional de esta práctica utilizada en el marco del Derecho Internacional.

<sup>81</sup> RODOLFO R. SPISSO: Op. Cit., pág. 162.

en día se podría amparar en lo expresamente previsto por el artículo 75 inc. 2 de la Constitución. Precisamente, no se puede desconocer que con posterioridad a la modificación de la Carta Magna se ha sostenido que

El análisis que hoy corresponde hacer debe partir de la base de que el método de coparticipación, la masa coparticipable, los principios y criterios de distribución y la autoridad de aplicación están contenidos en forma expresa en el texto constitucional, y respecto de él no es posible la denuncia ni el apartamiento de la Nación ni de provincia alguna. Ello es así porque la secesión no es jurídicamente viable en nuestro sistema federal. La opción de aceptar o excluirse del sistema, que es propia de confederación, en el Estado Federal no existe.<sup>82</sup>

97. Sin embargo –si bien la cuestión excede el marco del presente– este argumento no sería aplicable para nuestro caso en tanto: (i) el régimen será constitucional cuando se cumpla con la respectiva norma en el plazo establecido en la cláusula transitoria sexta –plazo que, dicho sea de paso, ha vencido–; (ii) tampoco se ha dado cumplimiento a la garantía establecida a favor de las provincias en la misma; (iii) aún ante la plena vigencia de dicha norma, se podría razonablemente concluir que la cláusula contenida en el artículo examinado debería ceder –por lo menos– ante el supuesto que el sistema rentístico afectase el régimen federal (art. 1 y preámbulo de la CN); y por cuanto, principalmente, (iv) en el caso el acuerdo no estructura un régimen de coparticipación ni su denuncia implica afectarlo.

98. De todo esto podemos concluir válidamente que las jurisdicciones podrían también recurrir a la mera denuncia del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (Pacto II) aún cuando no se configurasen, no considerasen aplicables, o se decidiese no invocar las causales de suspensión o terminación hasta aquí examinadas.

## **XII.- Consecuencias del incumplimiento**

99. Las posibles consecuencias del incumplimiento liso y llano del acuerdo<sup>83</sup> ya han sido materia de análisis, reiterando –en esta instancia– que el razonamiento de la

---

<sup>82</sup> PÉREZ HUALDE, Alejandro, “Coparticipación Federal de Impuestos en la Constitución Nacional”, Depañoama, Bs. As., 1999, pág. 110.

<sup>83</sup> Principalmente en los puntos III y VII.



Asesoría Jurídica de la Comisión Federal de Impuestos aparece sostenible y aplicable en el caso.

100. Recordamos que el organismo afirmara con anterioridad a la sanción de la ley 26.078 que

En razón de todo lo expuesto, consideramos importante señalar que la omisión de una prórroga expresa de la vigencia del Pacto Fiscal II podría provocar: 1) El reclamo de las reformas tributarias comprometidas por las Provincias en el Acto Declarativo Primero; o al menos, el establecimiento de un cronograma cierto de implementación.<sup>84</sup>

101. Luego –con sustento en el precedente de la Corte Suprema de Justicia ya citado<sup>85</sup>– recomendó que

En razón de la naturaleza que tiene de pacto de derecho intrafederal, recomendamos a las jurisdicciones provinciales y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, insten la adhesión por ley local al mencionado artículo 76 de la ley 26.078. De lo contrario podrían verse afectadas ante eventuales reclamos de contribuyentes, con fundamento en el fallo AGUEERA contra Provincia de Buenos Aires.<sup>86</sup>

102. Por lo expuesto no parece recomendable emprender medidas que puedan implicar un incumplimiento liso y llano sin recurrir previamente a alguna de las vías de terminación o suspensión examinadas en cuyo marco los riegos enunciados deberían disiparse.

103. De todas formas, pensamos que el análisis en el punto no puede ser lineal, siendo que, en las condiciones actuales de vigencia del acuerdo, aún ante el reclamo de las partes co-contratantes (o incluso de terceros - contribuyentes en el caso) por incumplimiento del Pacto, se podría oponer las consideraciones aquí efectuadas como defensa, con sustento suficiente en virtud de lo expuesto.

### **XIII.- Consecuencias de la terminación o suspensión del acuerdo**

104. Por su parte, también la respuesta relativa a las consecuencias o efectos de la suspensión o terminación del acuerdo se deducen de los argumentos que ya fuesen desarrollados. En síntesis, y ante la ya anunciada carencia de regulación

---

<sup>84</sup> Informe 60/2005.

<sup>85</sup> *In re* "AGUEERA".

<sup>86</sup> Informe 06/2006.

expresa en el acuerdo, la solución que razonablemente se colige es que se suspenden o extinguen las obligaciones y compromisos asumidos en el acuerdo por las partes.

**105.** Con relación al Derecho de los Tratados se sostiene que

En otro caso, puede suceder que el tratado no contenga normas expresas al respecto. Entonces la norma básica de referencia es el artículo 70 del Convenio de Viena, en cuyo párrafo 1° se afirma el efecto general de la terminación de un tratado: “salvo que el tratado disponga o las partes convengan otra cosa al respecto, la terminación de un tratado en virtud de sus disposiciones o conforme la presente Convención: a) eximirá a las partes de la obligación de seguir cumplimiento el tratado; b) no afectará a ningún derecho, obligación o situación jurídica de las partes creados por la ejecución del tratado antes de su terminación.” De la lectura del precepto citado se deducen tres principios esenciales que rigen las consecuencias de la terminación. El primero supone que el artículo 70 del Convenio se aplica en defecto de voluntad expresa... En segundo lugar, el efecto normal es la desaparición de las obligaciones asumidas por las partes que manifestaron su consentimiento. *Finalmente, la terminación no opera con efecto retroactivo*<sup>87</sup>

**106.** En nuestro caso, la terminación del acuerdo conllevaría a que la Provincia de forma definitiva: (i) recuperaría el pleno ejercicio de las potestades tributarias que se encuentran limitadas por el compromiso, pudiendo en consecuencia disponer autónomamente respecto de los tributos afectados por el acuerdo; (ii) abandonaría el programa y las obligaciones establecidas en el Pacto respecto de los lineamientos de política económica a llevar a cabo o ejecutar.

**107.** Desde otra perspectiva, el mismo efecto tendría con relación a las restantes Provincias signatarias y con la Nación si es que éstas abandonasen el acuerdo y, caso contrario, no podría ser la Provincia de Santa Fe una parte legitimada a exigir su cumplimiento.

**108.** En el caso del Gobierno Nacional y con relación a los compromisos asumidos en la Cláusula Segunda del Pacto, tenemos que la suspensión o terminación:

- (i) No tendría incidencia respecto del primer inciso (adecuación impositiva de la Ciudad de Buenos Aires) atento el status que actualmente ostenta la ciudad;

---

<sup>87</sup> GONZÁLEZ CAMPOS, Julio; RODRÍGUEZ, Luis y SÁENZ DE SANTA MARÍA, Paz Andrés; Op. Cit., pág. 246.

- (ii) Liberaría a la Nación de los compromisos que asumiera en materia tributaria, vinculados al Impuesto a los Activos y la incidencia impositiva y provisional sobre el costo laboral; sin perjuicio de resultar cuanto menos dificultoso que, si se adoptase una medida en tal sentido, los contribuyentes afectados no se amparasen en las garantías de igualdad para cuestionar la medida;
- (iii) Carecería de incidencia respecto de lo acordado con relación al Impuesto al Valor Agregado, pues el tope del 18% –como vimos– ha sido abandonado hace tiempo.
- (iv) Tampoco habría incidencia directa respecto de las obligaciones vinculadas al Sistema de Cédulas Hipotecarias Rurales y Bonos Negociables.
- (v) No habría impacto sobre el Sistema Provisional en tanto la provincia no ha transferido las Cajas de Jubilaciones Provinciales a la Nación (y las obligaciones que la vinculan con la Nación no se regulan por el Pacto II).
- (vi) La incidencia de lo acordado en el apartado séptimo de la Cláusula Segunda resulta muy difusa y, en principio, de escasa incidencia ante la desarticulación de las políticas privatizadoras.
- (vii) Tampoco habría incidencia directa sobre los compromisos que como garantía se pactaran en la cláusula 8ª. respecto de la Coparticipación Federal, atento la pérdida de vigencia del Pacto I ya denunciada judicialmente por la Provincia y la desarticulación y des-actualización sobreviviente del esquema trazado en el acuerdo.

109. Idéntica consideración merece lo acordado en la Cláusula Tercera, remitiéndonos a lo expuesto sobre la vigencia del esquema de distribución del Pacto I.

110. En síntesis, podríamos resumir el cuadro de situación –al menos desde el punto de vista formal– de la siguiente manera: el grado de inconsistencia que plantea



actualmente el Pacto II y la desarticulación de las políticas en su momento trazadas generan que, en principio, el impacto de su terminación no conlleve consecuencias que *prima facie* resulten estrepitosas. Por supuesto, esto es así en tanto las partes intervinientes mantengan –aún fuera del marco del acuerdo– cierto grado de moderación y coordinación, en otras palabras, que no extiendan el incumplimiento más allá de lo reportado hasta la fecha o lo que es lógico colegir de la actual situación fiscal de las jurisdicciones.

**111.** Resta señalar que sólo las áreas técnicas respectivas de la Provincia podrán brindar un panorama técnico más acabado y no resulta del resorte de este trabajo la evaluación de la conveniencia o inconveniencia política que pueda acarrear el planteo estudiado.

**112.** Por su parte, la respuesta varía parcialmente en el supuesto de suspensión

Habíamos señalado al comienzo de este epígrafe que la característica básica de la suspensión reside en que el tratado no se ha extinguido, sino que permanece en vigor. Lo que sucede es que algunas de sus cláusulas o todas ellas se dejan sin aplicación durante un cierto período de tiempo.<sup>88</sup>

**113.** Pero la variación de la respuesta no incide sólo con relación al carácter transitorio de la misma, pues en tal supuesto

(S)e impone a las partes una determinada conducta, una obligación de comportamiento, ya que durante el período de suspensión las partes deberán abstenerse de todo acto encaminado a obstaculizar la reanudación de la aplicación del tratado”<sup>89</sup>

**114.** Entonces, además del carácter transitorio habrá de tener en consideración que en esta hipótesis no se podrán adoptar medidas que aparezcan irreversibles o tornen imposible la continuidad posterior del acuerdo.

**115.** Podemos agregar que, de optarse por la suspensión del acuerdo y si se adopta la misma en virtud de las modificación de la situación fáctica, de la imposibilidad de cumplimiento, de la falta de cumplimiento respecto de determinadas y particulares obligaciones por parte de otras jurisdicciones, o de todas estas causas de forma simultánea, también se podría optar por suspender sólo *parcialmente* la aplicación del tratado, tal vez en términos equivalentes a la realidad de otras provincias, solución

---

<sup>88</sup> *Ibidem*, pág. 249.

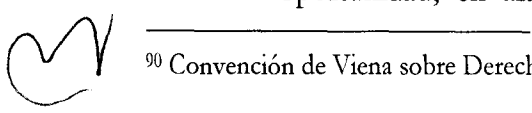
<sup>89</sup> *Ibidem*, pág. 250.

que seguramente no resultará pacífica desde el punto de vista técnico pero puede resultar una solución intermedia menos traumática que el abandono total del Pacto.

#### **XIV.- Procedimiento – Acto legislativo**

116. La cuestión relativa al procedimiento encuentra –al igual que muchas otras– el escollo de la falta de regulación. En este supuesto, la remisión a la Convención de Viena y a principios generales básicos puede acercarnos algunas respuestas, pudiendo entonces indicar que, ya sea que se disponga la suspensión o la terminación del acuerdo y más allá de que se invoquen o no causas que justifiquen estas medidas, resultará necesaria la notificación de la medida a las restantes partes del acuerdo<sup>90</sup>.
117. Pensamos que cumplida esta finalidad y si no existen objeciones por parte de las partes que suscribiesen el pacto, se podrían adoptar las medidas consecuentes con la interrupción parcial o total, temporal o definitiva decidida.
118. Resulta más complicado trasladar las normas del Derecho Internacional al plano local en el supuesto de oposición, más aún si la vicisitud del acuerdo obedece a alguna causal particular. Nos inclinamos por sostener que en este caso la jurisdicción que cuestione la medida deberá plantear la disconformidad y en todo caso recurrir a la Corte Suprema de Justicia de la Nación (art. 116 CN) para solucionar el diferendo pero sin que la ejecución de las políticas de la Provincia que notifica la terminación o suspensión pueda verse afectada, al menos hasta tanto el Poder Judicial no se pronuncie de forma diversa.
119. Por supuesto, la decisión política de la Provincia, en el marco interno y terminado o suspendido de forma legal el acuerdo, no podrá ser impugnada por terceros por resultar –en ese marco– el ejercicio de sus potestades tributarias y, en última instancia, de su autonomía tal cual señalásemos *supra*.
120. Con relación al procedimiento interno para efectuar la denuncia, tanto los antecedentes como las soluciones doctrinarias resultan escasas y variadas

Este acto unilateral, que implica la manifestación de desobligarse del vínculo nacido de la convergencia de voluntades, configura un acto propio del Poder Ejecutivo, salvo limitación constitucional y debe, por consiguiente, agotarse en su esfera de poder... Este no obstante, en alguna oportunidad, en aras al paralelismo en las formas, se pidió al Poder

<sup>90</sup> Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados, artículos 65 a 68.

Legislativo que también la apruebe, como antes se hizo acerca de la concertación. Tal asentimiento, como el referido a la aprobación de los convenios, además se exterioriza mediante la emisión de una ley<sup>91</sup>

121. En el caso de la Provincia de Santa Fe y atento los términos en los cuales fue aprobado el acuerdo, así como las reformas legislativas que posteriormente lo implementaron, nos inclinamos por afirmar que, más allá de que sea el Poder Ejecutivo el que proceda a ejecutar la denuncia de la terminación o la suspensión, la intervención del órgano legislativo resulta ineludible.

122. Sostenemos esta afirmación en tanto que, aún cuando se defienda la tesis de que la denuncia puede llevarla a cabo el Poder Ejecutivo, el tenor de las medidas adoptadas, si se pretende apartarse de las mismas en la cuestión que más impacta en la esfera de interés de la Provincia (la impositiva), implicará la sanción de una ley pues: (i) ésta fue la vía utilizada para la implementación del acuerdo; (ii) el principio de legalidad impondrá la solución para la modificación de disposiciones de carácter tributario; (iii) las delegaciones que se mantuvieron o insertaron en el ordenamiento fiscal tuvieron en vista o como presupuesto la sanción e implementación del Pacto.

#### **XV.- Inclusión de la previsión en la ley de presupuesto**

123. Finalmente señalamos, evacuando el último punto requerido, que la inclusión de la medida estudiada, ya sea que se disponga la denuncia del pacto, la autorización para que el Poder Ejecutivo denuncie el acuerdo o la aprobación de una denuncia efectuada, y más allá del carácter que se disponga respecto de la medida (parcial o total, temporaria o definitiva), podría incluirse en el marco de la ley de presupuesto. La respuesta tampoco varía si, conjuntamente, se dispone efectuar modificaciones al ordenamiento fiscal para adecuar la normativa interna en el sentido de la decisión que se adopte respecto de la vigencia del Pacto II.

124. Si bien una correcta técnica legislativa y principios de organización legal y financiera indican que no corresponde incluir disposiciones de carácter permanente en una norma presupuestaria —principio que incluso ha tenido recepción en el

---

<sup>91</sup> PIOMBO, Horacio Daniel, Op. Cit., pág. 463.

artículo 20 de la ley 24.156<sup>92</sup> a nivel nacional y en el artículo 17 de la Ley 12.510<sup>93</sup> a nivel provincial— lo cierto es que la sanción de otra norma de idéntica jerarquía que se oponga a esta disposición no puede ser cuestionada en cuanto a su validez. La Legislatura del pasado no puede atar a las Legislaturas del futuro. Ello significaría aceptar modificaciones de tipo constitucional por vía legislativa, esquema sólo existente en la práctica británica con su Constitución no escrita.

125. Por lo demás, la cuestión ha sido tratada por la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación al disponer

Las leyes de presupuesto —en el caso, ley 25.237, que ratificó el decreto de necesidad y urgencia 285/99 (Adla, LX-A, 92; LIX-B, 1527), en cuanto otorgó ciertas franquicias a una zona franca de la Provincia de La Pampa— pueden contener o introducir en forma válida modificaciones al derecho objetivo siempre que respeten los derechos y garantías constitucionales -máxime si tales cambios están relacionados con tributos afines a las rentas públicas-, no obstante la prohibición del art. 20 de la ley 24.156 (Adla, LII-D, 4002), pues ésta tiene idéntica jerarquía normativa que las leyes de presupuesto<sup>94</sup>

126. Por otro lado debe señalarse que la costumbre legislativa tanto a nivel nacional<sup>95</sup> como a nivel provincial<sup>96</sup> ha incluido de modificaciones al ordenamiento de fondo, ya sea tributario o en otro tipo de materias, en leyes presupuestarias o, incluso, en otras normas de carácter meramente transitorio<sup>97</sup>.

---

<sup>92</sup> Art. 20: “Las disposiciones generales constituyen las normas complementarias a la presente ley que regirán para cada ejercicio financiero. Contendrán normas que se relacionen directa y exclusivamente con la aprobación, ejecución y evaluación del presupuesto del que forman parte. En consecuencia, no podrán contener disposiciones de carácter permanente, no podrán reformar o derogar leyes vigentes, ni crear, modificar o suprimir tributos u otros ingresos”.

<sup>93</sup> ARTICULO 17: “La Ley de Presupuesto no puede contener disposiciones de carácter permanente, reformar o derogar Leyes vigentes; crear, modificar o suprimir tributos u otros ingresos; ni cambiar la organización o estructura de la administración cuyas actividades deben ser fijadas por leyes específicas.”

<sup>94</sup> Corte Suprema de Justicia de la Nación, 20/09/2002, “Zofracor S.A. c. Estado Nacional” LA LEY 2003-C, 44, Colección de Análisis Jurisprudencial Elems. de Derecho Administrativo - Julio Rodolfo Comadira, 180.

<sup>95</sup> Sirva de ejemplo, entre muchos otros, el propio art. 76 de la ley 26.078.

<sup>96</sup> Así, v.gr, los artículos 21 y 22 de la ley 12.968 (presupuesto 2009); 21 y 22 de la 12.850 (presupuesto 2008); 20 y 22 de la ley 12.705 (presupuesto 2007), supuestos en los cuales se introducen disposiciones tributarias (si bien en estos casos con referencias temporales) e incluso se modifican regímenes particulares, como el caso del de obras menores de la ley 12.385 (art. 22 ley 12.705).

<sup>97</sup> Tal cual aconteció en la Provincia de Santa Fe con motivo de la sanción de normas de emergencia que finalizaron impactando y modificando en definitiva legislación procedimental (ley 12.036) o arancelaria (ley 11257). Desde hace varios a este parte, las leyes presupuestarias provinciales incluyen regulaciones en materia de nulidad de actos y contratos administrativos. En el plano nacional, otro ejemplo de leyes de emergencias conteniendo normas permanente se dio con la Ley 23.544.

*ml*

127. En conclusión. Si bien cuestiones de técnica legislativa y de buena administración aconsejan no incluir en el marco de la ley de presupuesto este tipo de disposiciones, tanto razones de tipo constitucional como precedentes jurisprudenciales de la Corte nacional y legislativos (nacionales y provinciales) admiten y justifican la posibilidad de incluir normas extra-presupuestarias.

#### **XVI.- Consideraciones finales y Conclusión**

128. En apretada síntesis de lo expuesto y en respuesta de los interrogantes planteados, se afirma que:

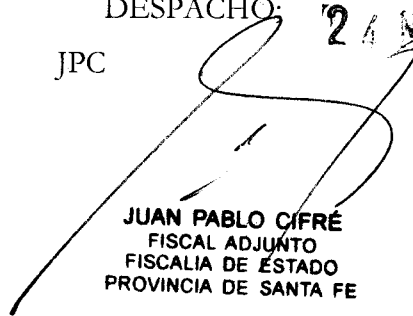
- (i) La no adhesión de la Provincia de Santa Fe a la norma contenida en el artículo 76 de la ley 26.078 no implica la extinción de las obligaciones contraídas en virtud de dicho acuerdo.
- (ii) Los incumplimientos de las partes signatarias así como la modificación del contexto tenido en cuenta al momento de suscribir el acuerdo, en las condiciones señaladas en el presente, constituyen causales que habilitan la suspensión o terminación del acuerdo.
- (iii) A fin de desvincularse del Pacto para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (Pacto II), total o parcialmente, definitiva o transitoriamente, la Provincia de Santa Fe debería proceder a denunciar el mismo, invocando o no una causal al efecto, todo conforme la modalidad que se disponga y tal cual se reseñase *supra*.
- (iv) En tanto el Pacto II formalmente se encuentra vigente, tenemos que: (a) El incumplimiento liso y llano del acuerdo en las condiciones actuales podría generar reclamos de cumplimiento del mismo, tanto por las parte co-signatarias, como así también por terceros legitimados (contribuyentes) respecto de cláusulas operativas de carácter tributario, en los términos que oportunamente




resolviese la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en ambos casos se podrían ensayar defensas pero la postura sería más débil que recurriendo a los procedimientos formalmente pertinentes); (b) entendemos que la desvinculación formal (total o parcial, transitoria o definitiva), amén de habilitar modificaciones impositivas de puntos atados al Pacto II, no tendría –en principio– gran impacto sobre los vínculos interprovinciales o entre la Nación y las provincias, atento el escaso grado de cumplimiento que actualmente tiene el pacto, todo tal cual explicásemos oportunamente y sin perjuicio de los análisis técnicos que correspondería efectuar.

- (v) El acto legislativo de denuncia del acuerdo o de aprobación de la denuncia efectuada por el Poder Ejecutivo o de autorización al Poder Ejecutivo para proceder a la denuncia (ya sea de forma total o parcial, temporaria o definitiva), así como las modificaciones de carácter tributario que se estimen pertinentes, pueden incluirse en el marco de la ley de presupuesto con las salvedades del caso.

DESPACHO: 24 NOV 2000  
JPC

  
JUAN PABLO CIFRÉ  
FISCAL ADJUNTO  
FISCALIA DE ESTADO  
PROVINCIA DE SANTA FE

  
JORGE ALBERTO BARRACIFRÉ  
FISCAL DE ESTADO  
PROVINCIA DE SANTA FE