



ACUERDO N° 2. En la ciudad de Neuquén, Capital de la Provincia del mismo nombre, a los quince días del mes de marzo del año dos mil diecisiete, se reúne en Acuerdo el Tribunal Superior de Justicia con la Presidencia de su titular **Doctor ALFREDO ELOSÚ LARUMBE**, integrado por los señores Vocales Titulares, **Doctores RICARDO TOMAS KOHON, OSCAR E. MASSEI, EVALDO DARIO MOYA y MARIA SOLEDAD GENNARI**, con la intervención de la titular de la Secretaría de Demandas Originarias **Doctora LUISA A. BERMUDEZ**, para dictar sentencia definitiva en los autos caratulados: **"ASOCIACIÓN NEUQUINA DE ANESTESIA, ANALGESIA Y REANIMACIÓN Y OTROS C/ PROVINCIA DEL NEUQUEN S/ ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD"**, **Expte. N° 4126/13**, en trámite ante la mencionada Secretaría de dicho Tribunal y conforme al orden de votación oportunamente fijado, el **Doctor OSCAR E. MASSEI** dijo:

I.- A fs. 90/102 se presentan los Presidentes de la Asociación Neuquina de Anestesia, Analgesia y Reanimación, el Círculo de Kinesiólogos del Neuquén, el Círculo Odontológico de Neuquén, el Colegio de Abogados y Procuradores de Neuquén, el Colegio de Arquitectos del Neuquén-Regional I, el Colegio de Bioquímicos de Neuquén, el Colegio de Escribanos de la Provincia del Neuquén, el Colegio de Martilleros y Corredores Públicos de la Provincia de Neuquén, el Colegio de Médicos Veterinarios de Neuquén, el Colegio de Psicólogos de Neuquén-Distrito I, el Colegio de Farmacéuticos de la Provincia de Neuquén, el Colegio Médico de Neuquén, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia del Neuquén, el Colegio de Profesionales del Turismo de la Provincia del Neuquén, el Colegio de Abogados y Procuradores de Zapala, el Colegio de Abogados y Procuradores de Junín de los Andes y el Colegio de Abogados y Procuradores de Chos Malal, con patrocinio letrado, inician la acción autónoma regulada por la Ley 2130, a fin de que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 4° inc. g), 7° párrafos 2 y 5, 8° a), c), d) y e) de la Ley 2837 y el artículo 1° de la Ley 2838 (modificatorio de los



artículos 182, 184 y ccs. del Código Fiscal) y las normas reglamentarias que dicte la Dirección Provincial de Rentas, a fin de hacer exigibles dichos tributos y en cuanto disponen que los profesionales que ejercen su profesión en forma independiente deben tributar Ingresos Brutos a la tasa que se determina en las leyes atacadas.

Sostienen que se vulneran derechos y garantías constitucionales de razonabilidad, equidad, igualdad, proporcionalidad, propiedad y legalidad, y se provoca un serio perjuicio a quienes en forma personal ejercen su profesión en forma liberal recibiendo como contraprestación de ello emolumentos u honorarios.

En punto a la legitimación activa, indican que a cada una de las entidades actoras les cabe la representación de los profesionales que la integran, así como, la defensa de sus intereses y derechos. Invocan la causa "Aromando" en relación con la amplia legitimación allí establecida cuando se debaten derechos de incidencia colectiva y, agregan que, el agravio constitucional y el interés que las motiva, resulta afectado tanto como profesionales en ejercicio liberal de la actividad y como ciudadanos en cuanto se afecta su propiedad.

Justifican la temporaneidad de la acción desde el vértice de la afectación patrimonial (art. 3 de la Ley 2130) y, también, desde la trascendencia de la cuestión (a tal efecto, se cita un precedente de este Tribunal).

En el punto V fundamentan la acción promovida.

En primer lugar, realizan una descripción de las normas que se fueron dictando hasta llegar a la obligación que impone la reforma del Código Fiscal por las Leyes 2837 y 2838.

En esa faena, comienzan con el Código Fiscal en su antigua redacción y con las modificaciones de las Leyes 1916, 1952, 2050 y 2058 en su texto ordenado por la Resolución de la Dirección Provincial de Rentas 665/97.



Transcriben lo dispuesto en la Parte Especial Libro Segundo, el art. 164, 165, 169, 171 y 183 para señalar que, en un principio, el ejercicio particular y personal de profesiones liberales estaba exento del pago de Ingresos Brutos.

Dicen que dicha regulación se mantuvo inalterable hasta que en la Ley 2680 se decidió gravarlas, pero no en forma inmediata sino a futuro.

Exponen que, a partir de la Ley 2795 (publicada el 6/1/12), se modificó la inicial exención sin gravar expresamente las profesiones liberales al establecer la alícuota del cero por ciento (0%) para el ejercicio de profesionales liberales universitarias, desarrolladas en forma personal.

Sostienen que, tal como lo hacía en las anteriores redacciones, el Código Fiscal distinguía entre lo que era el "desarrollo personal de la actividad profesional" y lo que consideraba "un proceso de capitalización" (en la que se tenía en cuenta la organización jurídica adoptada, la cantidad de personal ocupado, el monto invertido en bienes de uso, capital de trabajo, el régimen de distribución de los ingresos y la forma de soportar las pérdidas), aclarando que, para la procedencia de la alícuota 0% los profesionales debían emitir facturación por los servicios prestados en forma individual.

Manifiestan que, a partir de la sanción de las Leyes 2837 y 2838, aún cuando se mantuvieron ciertas condiciones, se modificó sustancialmente la situación de los profesionales liberales al disponer, en el art. 181 que "*el ejercicio habitual y a título oneroso... del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad...estará alcanzado con un Impuesto sobre los Ingresos Brutos, con arreglo a las disposiciones del presente y las que se*



establezcan en leyes tributarias especiales..." (transcribe íntegro el art. 181).

Agregan que el art. 182 establece que "se considerarán también actividades alcanzadas por este impuesto las siguientes operaciones, realizadas dentro de la Provincia en forma habitual o esporádica: a) profesiones liberales. El hecho imponible está configurado por su ejercicio no existiendo gravabilidad por la mera inscripción en la matrícula respectiva".

Transcriben el inc. g) del artículo 4° de la Ley 2837 (alícuota del 3% para el ejercicio de profesiones liberales universitarias detallándose los servicios allí comprendidos), el art. 7° y el art. 8°.

De todo ello, extraen que se está frente a un nuevo gravamen respecto de los honorarios, emolumentos, beneficios o ingresos que, por ejercer la profesión liberal, percibe cada uno de los asociados, colegiados o matriculados de las instituciones actoras.

Sin embargo, dicen, sin ningún justificativo, se distingue entre quien desarrolla su profesión en relación de dependencia y quien lo hace en forma liberal, estableciendo en el art. 182 que los primeros no deben tributar a pesar de ejercer en forma habitual y a título oneroso la misma profesión (médico, abogado, arquitecto, escribano, etc.), imponiéndoselo a los segundos por el hecho de prestar el servicio en forma independiente.

Consecuentemente, afirman, la misma tarea o actividad, si es ejercida en forma independiente tributa, pues la Ley la considera "ejercicio de la profesión liberal" y queda eximida cuando la clasifica como "trabajo personal".

A partir de conceptualizar ambas denominaciones "profesión liberal" y "trabajo personal", fundamentan que no existe diferencia entre ellas, agregando que ello adquiere relevancia de cara al principio de legalidad tributaria.



Acuden, además, a la exposición de motivos que obra en el proyecto de Ley remitido el día 7/11/12, transcribiendo algunos pasajes, para sostener que, independientemente de la legalidad del tributo, la modificación sólo se debió a la necesidad de alcanzar la recaudación prevista en el presupuesto.

Indican que, en el expediente E-046/12, no se dio ningún fundamento para comprender la razón de la distinción efectuada, más que la mera voluntad de los legisladores; afirman que es irrazonable tratar de distinguir lo que resulta una misma cosa: el ejercicio de la profesión liberal es en esencia trabajo personal de quien estudió para adquirir los conocimientos y ejercer una profesión.

Todo ello, dicen, vulnera el art. 22 ("Igualdad y remoción de obstáculos") y el art. 143 ("Principios Tributarios"), ambos de la Constitución Provincial, y el art. 16 de la Constitución Nacional.

Insisten en que no existe diferencia entre el trabajo personal y el ejercicio de la profesión liberal, ya que, en ambos, el eje es una actividad personal, intelectual, física e individual y, por ello, de cara a las disposiciones constitucionales, dicen que la discriminación efectuada no resiste análisis de validez.

Alegan, que la falta de justificación surge diáfana cuando el mismo legislador justificó el gravamen en la necesidad de alcanzar un presupuesto, en pos de lo cual, a fin de gravar cierta actividad -en una actividad personal- establece hacerlo respecto de la "liberal" y eximirla cuando la misma es prestada en relación de dependencia.

Desde otro orden, fundamentan lo que consideran una "doble imposición" a partir de los compromisos asumidos por la Provincia en el marco de la coparticipación federal.

Enuncian los caracteres que identifican a los impuestos al consumo, dentro de los cuales incluyen al



impuesto sobre los ingresos brutos: indirectos, trasladables, potestad provincial y nacional conjunta. De allí, diferencia a los impuestos a la renta -a las ganancias-, como tributos directos, no trasladables, potestad provincial delegada a Nación.

Desde dicha perspectiva, asientan la doble imposición que sufren algunos profesionales, que no tienen posibilidad de trasladar el impuesto a los ingresos brutos a sus clientes, lo cual lo convierte en un gravamen asimilable al impuesto a las ganancias.

Dan como ejemplo, los profesionales de la salud, que tienen sus valores de prestación impuestos por sus clientes principales (obras sociales), y los que trabajan en ámbitos judiciales, cuyas retribuciones son determinadas por el Juez interviniente -en muchos casos fijadas legalmente-.

Apuntan, que dichos profesionales deben restar el monto del impuesto de sus honorarios, sin poder trasladarlo a la siguiente etapa.

Abundan en consideraciones en este sentido y citan precedentes jurisprudenciales donde se ha invalidado la pretensión tributaria, por constituir supuestos de "doble imposición", cuando el impuesto a los ingresos brutos no era susceptible de traslación.

En el pto. VIII de la demanda, discurren en torno al "carácter alimentario" de los ingresos que se perciben por el ejercicio de la profesión, que consideran que no es una actividad comercial con fines de lucro.

A partir de lo dispuesto por el art. 1627 del Código Civil, explican que el crédito por honorarios comporta una prestación de tipo alimentaria, desde que se trata de la contraprestación que reciben los profesionales independientes por el ejercicio de su actividad y, dicen, no difiere sustancialmente de los sueldos y salarios que perciben quienes trabajan en relación de dependencia.



Por lo tanto, sostienen, en ambos casos se debe dispensar la misma protección jurídica, resultando la privación de la retribución repugnante al espíritu de justicia.

En este sentido, traen a colación el art. 21 de la Constitución Provincial, en tanto remite a la Declaración Universal de los Derechos Humanos, y transcriben sus cláusulas vinculadas con la igualdad ante la Ley, la inviolabilidad de la propiedad privada, el derecho al trabajo y a la remuneración digna.

Concluyen en que son claras las mandas constitucionales en el sentido de que el gravamen es inaceptable, contexto en el que subrayan la disposición del art. 37 de la Constitución Provincial referido al derecho al trabajo y la protección que deben dispensarle las leyes para asegurar las condiciones de una existencia digna.

Mencionan que el artículo 144 de la Constitución Provincial manda a eliminar paulatinamente los impuestos que gravan el trabajo artesanal, lo que se contrapone con la decisión de imponer un nuevo tributo a quienes realizan su labor en forma "artesanal".

Ofrecen prueba, solicitan una medida cautelar y hacen reserva de caso federal.

II.- A foja 170 se presentan como actoras la Asociación de Fonoaudiólogos del Neuquén, la Asociación de Endoscopía Digestiva del Neuquén, el Colegio de Profesionales del Arte de Curar Zona Sud, Asociación de Urología del Comahue, la Asociación Norpatagónica de Cirugía Infantil y la Sociedad de Ginecología y Obstetricia de Neuquén.

A fs. 180/181 se amplía la demanda, incorporando, en calidad de actores, al Colegio de Abogados y Procuradores de Cutral Có y Plaza Huincul y al Colegio de Profesionales del Arte de Curar de Cutral Có.



A fs. 195, la Sociedad de Cirugía del Comahue, solicita que se la incorpore como parte accionante, además de los ya presentados.

Todos los nuevos actores hacen suya la presentación inicial.

III.- Corrido el traslado a la contraria y previa vista al Sr. Fiscal, se rechaza la medida cautelar intentada a fs. 219/228. A fs. 240/242 se declara la admisibilidad de la acción (RI N° 9/14), corriéndose traslado de la demanda a la Provincia del Neuquén y al Fiscal de Estado (fs. 246).

IV.- A fs. 248/259 la demandada contesta el planteo solicitando el rechazo de la acción intentada, con costas.

Niega y rechaza todos y cada uno de los hechos esgrimidos, y la aplicación del derecho que hace.

Comienza relatando que los actores inician su presentación invocando legitimación por el precedente "Aromando" y por el art. 43 de la Constitución Nacional. Solicita que el Tribunal efectúe el control de legitimación activa suficiente de oficio ya que fuera planteado expresamente por la contraria.

Se refiere a cuestiones que identifica como de índole formal, que a su entender obstan a la procedencia de la acción prevista en la Ley 2130.

Afirma que la parte actora debió intentar demostrar la supuesta transgresión constitucional provincial de las normas que cuestiona, no obstante se limita a enunciar y transcribir los supuestos derechos constitucionales vulnerados.

Alega que la supuesta inconstitucionalidad no surge del confronto de las normas atacadas con la Constitución. Indica que la hipotética inconstitucionalidad es una cuestión fáctica, que debería ser objeto de prueba y que ello no se compecede con ésta especialísima acción, en la que se debe



hacer un análisis comparativo abstracto entre la Constitución y las normas atacadas.

Argumenta que se pretende sustentar esta acción, en gran medida, en la supuesta violación a la Constitución Nacional, citando fallos de la CSJN. Asimismo, considera ajeno a la presente acción la invocación que realiza la actora de leyes nacionales y el Código Civil.

Luego, rebate los fundamentos traídos por la actora.

En primer lugar, se refiere al principio de igualdad. Sostiene que el "principio de igualdad fiscal" se encuentra contemplado en el art. 16 CN cuando dispone que "la igualdad es la base de los impuestos y las cargas públicas", y que este debe asociarse a otras garantías constitucionales como la de "proporcionalidad" y "equidad".

Afirma que esa vinculación de principios permite concluir que la igualdad que refiere la Constitución, como base de los impuestos, es aquella que surge de la capacidad de contribuir a los fines y mantenimiento de las cargas públicas del Estado por cada uno de los habitantes que la habitan. Que la capacidad contributiva es fundamental para comprender el principio, puesto que se consideran iguales a quienes se encuentran en iguales condiciones y ello supone que distintas situaciones patrimoniales generen tratamientos disímiles, sin considerarse arbitrario ni injusto.

Rechaza el planteo de la demanda, en cuanto asimila la situación en que se encuentran aquellos profesionales universitarios que ejercen la misma de manera independiente, actividad que pudiera encuadrarse bajo la figura contractual de la locación de servicios, de aquellos que trabajan en relación de dependencia.

Cita doctrina laboralista que se encarga de definir el concepto de relación de dependencia entendido como un vínculo jurídico entre dos sujetos, empleado y empleador.



Alega que el trabajo que un profesional pueda desempeñar dentro del marco de una relación laboral en la que responde de manera dependiente frente a su empleador no es asimilable analógicamente a la labor que un profesional pueda desarrollar cuando trabaja de manera independiente.

Dice que, entonces, no es dable atribuir carácter discriminatorio ni arbitrario al distinto tratamiento fiscal que el legislador ha querido brindar mediante el establecimiento de la exención que aquí se cuestiona.

Se detiene sobre la significancia de las exenciones en el derecho fiscal. Explica que se entiende por "exención" a aquellas situaciones o hechos previstos taxativamente y de manera excepcional en la ley, que una vez producidos, anulan las consecuencias normales de la generación del hecho imponible y por lo tanto modifican su resultado normal que es el nacimiento de la obligación tributaria en cabeza del sujeto pasivo. Por lo tanto, la exención interviene el nexo causal entre el hecho gravado y el mandato de pago neutralizando este último.

Sostiene que los principios de generalidad y obligatoriedad propios del derecho tributario obligan a legislar en materia de las exenciones de manera restringida y excepcional.

Afirma que la potestad de eximir o dispensar el pago de tributos por parte del Estado, por causas fiscales o extrafiscales, puede ser por tiempo indeterminado o determinado; y que en cualquiera de los dos casos, la subsistencia de la exención queda condicionada al dictado de una norma posterior que la derogue. La derogación restituye el nexo causal entre el hecho imponible y la obligación de tributar, restituyendo los efectos normales de la relación jurídica tributaria, lo que no implica afectación de derechos, privilegios o beneficios fiscales que puedan asumirse como adquiridos durante y en ocasión de la misma.



Es por esto que entiende que no resulta procedente el reclamo de las Asociaciones demandantes, que amparándose en la exención, consideran socavados sus derechos por ser contribuyentes "de iure" del impuesto impugnado.

Sobre la doble imposición alegada, comienza realizando una reseña del marco jurídico constitucional que regula el ejercicio de las potestades del estado en sus distintos niveles de gobierno.

Cita los arts. 1, 5 y 123 de la Constitución Nacional y la Ley de Coparticipación Federal. Afirma que las Provincias no han delegado la totalidad de sus potestades tributarias a favor del Estado Nacional, y tal es el caso del impuesto a los Ingresos Brutos.

Argumenta que el impuesto a los ingresos brutos y el impuesto a las ganancias se diferencian por sus elementos estructurales. Desarrolla las características de cada uno.

Cita jurisprudencia de la CSJN y legislación provincial comparada.

Cierra su exposición remarcando que el interés público hace primar el interés colectivo o las conveniencias del mayor número, por encima de la satisfacción de intereses y conveniencias particulares, y que de hacer lugar a la demanda, se afectaría la regular percepción de los ingresos que hacen al normal desenvolvimiento de la administración y prestación misma del Estado Provincial.

Solicita el rechazo de la acción, con costas.

V.- A fs. 277/296 obra el dictamen del Sr. Fiscal General, quien propicia el rechazo de la acción intentada.

VI.- A fs. 297 se dicta la providencia de autos, que a la fecha se encuentra firme y consentida.

VII.- Toda declaración de inconstitucionalidad -y en particular aquella derivada del control concentrado, como



en este caso- constituye una de las más delicadas funciones a cargo de un Tribunal de Justicia.

Los actos legislativos son predicados de una presunción de validez y constitucionalidad, por lo cual, la declaración de inconstitucionalidad se presenta como un recurso o remedio extremo, que debe usarse con suma cautela y cuando resulte imposible efectuar una interpretación compatible y conciliadora con las normas de la Constitución.

Asimismo, es preciso poner de resalto que la cuestión traída a resolver se enmarca en el específico y extraordinario ámbito de la acción autónoma de inconstitucionalidad, caracterizada por realizar un análisis en abstracto de la constitucionalidad de preceptos normativos generales con la finalidad de producir *"la caducidad de la ley, ordenanza, decreto y orden en la parte afectada por aquella declaración"* (art. 16 de la Constitución Provincial).

La sentencia no tiene otros efectos que el que se acaba de señalar. El control abstracto de constitucionalidad se encuentra, entonces, exclusivamente orientado a objetar normas de carácter general que se consideren contrarias a principios y preceptos establecidos en la Constitución Provincial. En caso de admitirse la falta de adecuación constitucional de la norma cuestionada, ello acarreará, como se dijo, la pérdida de vigencia de aquella.

Este efecto es, además, automático, no requiriéndose una declaración posterior o intervención alguna por parte del órgano legislativo competente.

Conforme lo prevé el artículo 16 in fine de la Constitución Provincial y 10 de la Ley 2130 que la regula, la abrogación de los puntos discutidos de las normas tachadas de inconstitucionales, se produce con la mera declaración efectuada por el Tribunal Superior de Justicia en el marco de esta acción, previa publicación en el Boletín Oficial.



Esta acción, así delineada, importa el ejercicio de un rol institucional distinto por parte del Tribunal Superior de Justicia que efectúa un control constitucional actuando su más eminente faz política puesto que, por efecto de sus sentencias, se inmiscuye en la función propia del legislador, anulando las leyes dictadas por el órgano representativo por excelencia.

He aquí la razón fundamental para propiciar la suma prudencia en la utilización de esta facultad constitucional puesto que un ejercicio, que no se circunscribiera a su estricta finalidad, extendería la competencia de este Tribunal a supuestos no previstos o queridos por el constituyente provincial, emplazando al Poder Judicial en el rol de "legislador negativo" con una generalidad que pondría en peligro cierto a la división de poderes, base del sistema republicano de gobierno.

Este Cuerpo debe tener entre sus cometidos esenciales el de lograr un adecuado equilibrio entre el ejercicio de la facultad otorgada por la Carta Magna Provincial en virtud de los artículos 241 inc. a) y 16 y el respeto a la función legislativa, para lo cual, es imprescindible actuar este rol político-institucional en forma restrictiva, habilitándose tal competencia en los supuestos necesarios, condición que no reúne esta causa.

Es indudable que en el diseño constitucional de esta particular y específica acción, el control va unido indefectiblemente al efecto abrogatorio de la ley incompatible. El constituyente ha querido que así fuera, a fin de posibilitar la depuración del sistema infraconstitucional, manteniendo la coherencia lógica de todo el ordenamiento normativo.

La consecuencia abrogatoria entonces, que constituye un elemento propio de la acción intentada -tal como se encuentra regulada- cobra especial relevancia en el caso en



examen, dado la situación actual y de origen de las normas impugnadas.

Ello así, toda vez que la Ley N° 2837, cuyos artículos 4° (inc. g), 7° (párr. 2 y 5) y 8° (incisos a, c, d, e) son atacados por la parte actora, fue derogada el 12/12/13 por la Ley Impositiva N° 2897 (hoy también derogada por la Ley N° 2982).

Como fuera advertido en el Acuerdo 1380/07 "Kreitman", si "el objeto de la acción autónoma de inconstitucionalidad es obtener la abrogación o caducidad de una norma y los efectos de la sentencia operan hacia el futuro, es condición para su procedencia que el precepto que se cuestione sea derecho vigente: ninguna utilidad tendrá el pronunciamiento que abroge una norma ya caduca".

Es por esto que el pronunciamiento sobre una norma actualmente derogada como lo es la Ley N° 2837, por parte de este Tribunal y en el marco de la vía especialísima intentada, no puede proceder, toda vez que la cuestión en este punto se ha tornado abstracta.

Por su parte, el art. 1 de la Ley N° 2838 también tachado de inconstitucional y hoy vigente, modifica -no sustituye- los arts. 182 y 184 del Código Fiscal (Ley N° 2680).

Como puede repararse del escrito de inicio, la cuestión planteada se suscita respecto a lo dispuesto por los arts. 182 y 184 del Código Fiscal, en tanto que en materia de impuesto sobre los ingresos brutos, el primer artículo mencionado, establece que "se considerarán también actividades alcanzadas por este impuesto las siguientes operaciones, realizadas dentro de la Provincia en forma habitual o esporádica: a) Profesiones liberales. El hecho imponible está configurado por su ejercicio no existiendo gravabilidad por la mera inscripción en la matrícula respectiva"; y el art. 184 dispone que "no constituyen ingresos gravados con este



impuesto los correspondientes a: a) El trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, con remuneración fija o variable."

Estos preceptos y los incisos transcriptos, se corresponden con la redacción de la Ley N° 2680 y no con la normativa atacada por la parte actora.

Si bien es cierto que la Ley N° 2838 interviene los artículos mencionados, las modificaciones introducidas por el legislador no recayeron sobre los incisos mencionados, que en definitiva son los que aquí interesan. La Ley N° 2838 incorpora al art. 182 el inc. h) ("las adjudicaciones efectuadas por los fideicomisos a través de la figura del fiduciario, de los inmuebles objeto principal de la adhesión efectuada por el fiduciante adherente o beneficiario de dichos fideicomisos") y sustituye el inc. g) sobre fraccionamiento y venta de inmuebles; y por otro lado sustituye el inc. d) del art. 184 que versa sobre exportaciones.

Como se observa, las modificaciones realizadas al Código Fiscal por la Ley N° 2838 que la actora ataca, en nada se relacionan con los agravios alegados. Nótese además, que el legislador de la Ley 2838 antes de transcribir los art. 182, y 184 tal como hoy están vigentes, dispuso "*modifícanse los arts. 40, (...), 182, 184 (...) de la Ley 2680*", lo que permite advertir que la sanción de aquella ley no implicó la sustitución total de los artículos mencionados.

Es por lo anterior, que el análisis de la Ley 2838 cuestionada, carece de interés con respecto a los cuestionamientos realizados por la parte actora, puesto que lo que a ésta le agravia son los incs. a de los arts. 182 y 184 según Ley 2680, y nada se vería modificado de abrogarse el art. 1 de la Ley N° 2838 que, como se dijo, versa sobre temas ajenos a la litis.

En definitiva, en el marco de la acción de inconstitucionalidad intentada, no corresponde el



pronunciamiento del Cuerpo sobre la Ley 2837 por encontrarse actualmente derogada, ni sobre la Ley 2838 en tanto que no se relaciona con los agravios alegados y cuya abrogación resultaría inoficiosa frente a los intereses perseguidos por la parte actora.

Recordemos una vez más, que no puede soslayarse la consecuencia trascendental de la procedencia de la acción de inconstitucionalidad, que impone en el análisis de la cuestión un rigor formal que, lejos de resultar inútil, es una manera de garantizar la forma republicana de gobierno y su división de poderes.

VIII.- No obstante el escollo insalvable anterior, debe decirse que lo expuesto más arriba no es el único obstáculo que se vislumbra entre la pretensión final de la parte actora, y la competencia de este Cuerpo en el marco de la acción intentada.

Como se resumiera en la R.I. 17/13 los argumentos centrales de la actora se refieren a: 1) afecta la igualdad ante las cargas públicas que deban pagar el impuesto los profesionales independientes y estén exentos aquéllos que trabajan bajo relación de dependencia; 2) En el caso de los profesionales que no pueden trasladar el costo impositivo a sus clientes, el tributo genera una doble imposición con el impuesto a las ganancias; 3) la actividad de los profesionales liberales se asimila al trabajo artesanal, que la CP manda a desgravar paulatinamente; y 4) los honorarios profesionales no pueden ser afectados porque tienen carácter alimentario y no son producto de una actividad comercial con fines de lucro.

En referencia al punto 1, *así planteada la cuestión*, el Tribunal debería expedirse, justamente, sobre si el tratamiento diferenciado señalado vulnera el derecho a la igualdad. Sólo eso. Es decir, el pronunciamiento de este Poder Judicial versaría sobre la compatibilidad del tratamiento diferenciado y la Constitución, pero no podría inmiscuirse en



el ámbito exclusivo de actuación del Poder Legislativo, quien dentro de las opciones posibles podría optar por la solución que entienda conveniente.

En otras palabras, en última instancia, la decisión sobre la tributación o exención quedaría reservada al legislador, quien en todo caso, debería decidir -en el hipotético caso en el que se advirtiera un tratamiento diferenciado irrazonable e inconstitucional y se abrogara la norma-, sobre si los profesionales comprendidos por las situaciones señaladas (independientes-relación de dependencia) tributan ambos, o se encuentran eximidos.

En segundo lugar, sobre la doble imposición planteada -sólo en ciertos casos y en algunos actores-, como puede advertirse de la normativa citada y los argumentos utilizados, ello exige un análisis del sistema tributario nacional y provincial, que no sólo resulta ajeno a la acción intentada, si no también a la competencia de este Tribunal Provincial.

Finalmente, los puntos 3 y 4, deben ser objeto de prueba y de un estudio casuístico que resultan extraños a la acción por desbordar el análisis abstracto de compatibilidad de las normas impugnadas y la Carta Magna Provincial.

IX.- En cuanto a las costas, cabe apreciar que, por un lado en la derogación de la norma, no ha mediado conducta imputable a alguna de las partes, sino que la abstracción se ha producido por el mero transcurso del tiempo, y por el otro, que las particularidades que presenta el caso y los múltiples argumentos relacionados pudieron incidir en la elección de la vía intentada. Por ello considero que las costas deben ser impuestas por su orden, toda vez que no hubo pronunciamiento sobre el fondo que permita determinar un vencido. **TAL MI VOTO.**

El Señor Vocal **Doctor RICARDO TOMAS KOHON, dijo:**
adhiero al criterio sustentado por el Vocal que me precede en



el orden de votos, por lo que me pronuncio en igual sentido.
MI VOTO.

El Señor Vocal **Doctor EVALDO DARIO MOYA** dijo:
comparto la línea argumental desarrollada por el Dr. Massei,
por lo que emito mi voto en idéntico sentido. **MI VOTO.**

La señora Vocal **Doctora MARIA SOLEDAD GENNARI** dijo:
adhiero a la postura sustentada por el Señor Vocal que abre el
Acuerdo, por lo que emito mi voto en igual sentido. **MI VOTO.**

El Señor Presidente **Doctor ALFREDO ELOSÚ LARUMBE**
dijo: por adherir al criterio del Dr. Massei es que voto del
mismo modo. **MI VOTO.**

De lo que surge del presente Acuerdo, habiéndose
dado intervención al señor Fiscal General, por unanimidad, **SE**
RESUELVE: **1º)** Rechazar la acción de inconstitucionalidad
planteada por la parte actora contra la Provincia del Neuquén;
2º) Imponer las costas por su orden (art. 68 CPCyC, de
aplicación supletoria); **3º)** Regular los honorarios del Dr.
..., patrocinante de la parte actora, en la suma de \$41.250
(arts. 6, 36 y cctes. de la Ley 1.594); **4º)** Regístrese,
notifíquese y oportunamente archívese.

Con lo que se dio por finalizado el acto que previa
lectura y ratificación firman los Magistrados presentes por
ante la Actuaría, que certifica.

Dr. ALFREDO ELOSÚ LARUMBE - Presidente. Dr. RICARDO TOMAS KOHON - Dr. OSCAR E. MASSEI - Dr. EVALDO DARIO
MOYA - Dra. MARIA SOLEDAD GENNARI
Dra. LUISA A. BERMUDEZ - Secretaria