

Buenos Aires, 29 de Abril de 2015.

Vistos los autos: "Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida S.A. c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", de los que

Resulta:

I) A fs. 28/58, Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida S.A. promueve una acción declarativa de inconstitucionalidad en su carácter de titular de permisos de pesca provinciales y nacionales -otorgados según el régimen de los decretos 1139/88 y 1345/88-, contra la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, a fin de que se declare la inconstitucionalidad del artículo 3° de la ley local 791, sancionada por la Legislatura local el 15 de octubre de 2009.

Por medio de esa ley provincial se fijó una tasa retributiva de servicios para las empresas pesqueras alcanzadas por los referidos decretos nacionales, como así también para las que se acogieran a los beneficios del decreto 490/03, y a las que se encuadraran en el régimen general de la ley nacional 19.640, por la verificación de los procesos productivos.

La impugna en cuanto establece una "Tasa del Servicio de Verificación de Procesos Productivos" (TVPP) para la pesca de altura, equivalente al 2% del valor FOB de salida para embarques de productos destinados a la exportación al territorio continental, lo cual se eleva al 3% si la exportación tiene como destino otros países.

Se agravia porque ha debido pagar en tal concepto, la suma de pesos cuatrocientos cuarenta y un mil ciento treinta y nueve con 11/00 (\$ 441.139,11) hasta el mes de febrero de 2010, con la finalidad de poder vender o exportar sus productos.

Sostiene que de ese modo la provincia impone una tasa ("TVPP") por un servicio que, a su entender, no existe ni se presta y que, además, al ser proporcional al valor FOB de los productos exportados no guarda relación con el costo de los supuestos servicios.

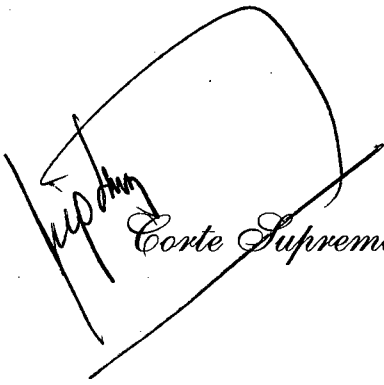
En su mérito solicita la declaración de inconstitucionalidad e inaplicabilidad del art. 3° de la ley provincial 791, dado que la obliga al pago de una tasa como retribución de un servicio que no ha sido creado por la demandada, lo cual convierte a la TVPP, lisa y llanamente, en un impuesto a la exportación de productos.

Subsidiariamente, y en el caso de que se entendiera que la naturaleza del tributo impugnado constituye una tasa, observa que debería guardar una relación de razonabilidad y proporcionalidad entre su monto y el costo del servicio prestado, lo cual, según su postura, no sucede.

Añade a ello que en aquellos supuestos en que exista un exceso del valor del tributo impugnado respecto del costo del servicio, dicho excedente no debiera reputarse como una tasa sino que participa de la naturaleza jurídica del impuesto, el cual debería asimilarse a un derecho de exportación que las provincias no pueden crear ni recaudar.

ORIGINARIO

Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida S.A. c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad.



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Argumenta que de ese modo, la demandada ha creado un nuevo derecho de exportación a través del ejercicio de una facultad que le corresponde de manera exclusiva al Congreso Nacional, lo cual implica la constitución de una aduana interior que afecta e interfiere el comercio interjurisdiccional, en violación de los artículos 4°, 9°, 10, 11, 16, 17, 19, 28, 31, 75, incs. 1°, 2° y 3, 121, 123 y 126 de la Constitución Nacional, además de otras disposiciones de carácter federal, tales como la ley 19.640 y el decreto del Poder Ejecutivo Nacional 490/03, régimen de promoción industrial en el cual declara estar comprendido.

Relata que, en virtud de lo establecido en dicho régimen, se creó un "área aduanera especial" en la Isla Grande de Tierra del Fuego y un "área franca" en el resto del territorio de la Provincia, en la cual las importaciones y exportaciones desde y hacia esas zonas gozan de un sistema legal especial, de carácter promocional.

Pone de resalto lo dispuesto en el art. 13, inc. c, de la ley 19.640, por el que se establecieron, entre otros beneficios, la "exención total de los derechos de exportación, como así también de todo impuesto, con afectación especial o sin él, contribuciones especiales (incluido el impuesto sobre los fletes marítimos de exportación) a, o con motivo de la exportación, existentes o a crearse a futuro, excepción hecha, en este último caso, cuando la ley respectiva expresamente estableciere su aplicación al supuesto...".

II) A fs. 367/385, la Provincia de Tierra del Fuego contesta la demanda y solicita que se declare inadmisibile la acción instaurada o, en su defecto, se la rechace.

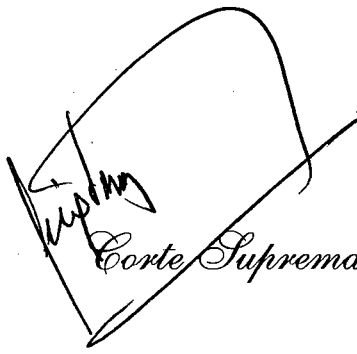
En primer lugar, plantea la improcedencia de la vía intentada, al considerar que no se encuentran reunidos los recaudos exigidos por el art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación para la admisibilidad de acciones de tal índole.

Al respecto, puntualiza que la actora podía, con idéntico sustento fáctico y jurídico al que aquí plantea, lograr la plena satisfacción de sus pretensiones por medio de una acción incoada en sede provincial.

Con relación al fondo del asunto, explica los antecedentes normativos del régimen en cuestión y manifiesta que la TVPP no fue creada por la ley que impugna la actora sino por la ley impositiva local 14, dictada en el año 1992 (artículo 6°, ap. 3.2).

Aduce que desde esa fecha, la TVPP viene siendo aplicada en forma pacífica e ininterrumpida en el ámbito del gobierno local, a través de sucesivas leyes locales. Asimismo distingue el hecho imponible según el destino de las exportaciones con relación a los procesos productivos verificados, para las empresas con o sin proyectos aprobados en los términos del decreto 1193/88 y sus alícuotas respectivas.

Argumenta que el lenguaje de las sucesivas normas aplicables y su aparente parquedad, en tanto definen el hecho



CSJ 62/2010 (46-E)

ORIGINARIO

Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida S.A. c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad.

imponible de la TVPP simplemente como la "verificación de procesos productivos", no habilita -por sí misma- su demérito constitucional.

Explica en tal sentido, que la Provincia -en su carácter de autoridad de aplicación del régimen de promoción industrial- desarrolla tareas de verificación en ejercicio de las facultades delegadas por la Nación, e indica que los procesos que se inspeccionan en virtud de las retribuciones exigidas mediante la TVPP se encuentran válidamente delimitados hace décadas en el marco de la ley nacional 19.640.

Entiende así que el servicio costeadado por la TVPP se halla suficientemente definido en el ordenamiento jurídico con rango de ley, por lo cual se ha dado cumplimiento al requisito de legalidad exigido en materia tributaria con motivo de la creación de la TVPP.

Aclara que la TVPP no recae sobre la salida de mercaderías de la Provincia sino que se percibe como consecuencia de la fiscalización de una actividad productiva que la actora desarrolla íntegramente en el Área Aduanera Especial, con prescindencia del destino ulterior que luego se le otorgue.

Pone de resalto que la razón de la tasa no reposa en la exportación de productos, es decir, por su paso aduanero, sino que se configura como contrapartida de las tareas de control llevadas a cabo por la provincia.

Afirma que el servicio fue efectivamente dado a la demandante y que la tasa corresponde a la concreta, efectiva e

individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente.

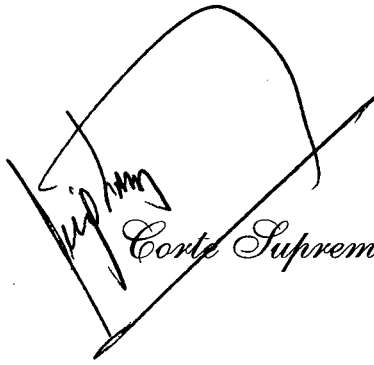
Detalla las normas y actividades de la autoridad local que integran el proceso de verificación que han sido desarrolladas por las distintas dependencias del gobierno de la Provincia de Tierra del Fuego (Dirección General de Industria, Certificados de Origen, Comisión para Área Aduanera Especial y Legales y ex Secretaria de Industria Comercio y Pequeñas y Medianas Empresas de la Provincia).

Arguye que el servicio existe, no es potencial, sino que -por el contrario- ha sido dado a quien ejerce la actividad gravada en forma concreta, efectiva, individualizada y continua, y que el hecho que lo justifica aparece configurado sin dificultad.

En respuesta al planteo de la actora referido al excesivo costo de la TVPP, explica que la equivalencia requerida respecto del valor de la tasa no debe ser matemática ni estricta.

Entiende razonable que quienes resultan favorecidos con el sistema de verificación de procesos productivos sean los que contribuyen a su sostenimiento, toda vez que la Nación decidió transferir a la provincia la carga de controlar a los beneficiarios de la ley 19.640, mas sin asignar fondos para el cumplimiento de las actividades encomendadas.

Sostiene por lo demás, que las incumbencias provinciales en materia de verificación de procesos productivos fueron



*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

reconocidas expresamente por el Gobierno Federal y que la Procuración del Tesoro de la Nación en el dictamen 360/02, defiende las facultades provinciales para interpretar el alcance de los proyectos de promoción aprobados.

Argumenta que la impugnación judicial del monto de la tasa que se considera exorbitante, debe ser juzgada desde el punto de vista de su posible carácter confiscatorio; para lo cual no rige la inversión de la carga probatoria sostenida por la actora, sino que se requería una prueba concluyente, concreta y circunstanciada por parte de quien la alega.

En apoyo de su posición cita fallos de este Tribunal en los que se concluyó que era equitativo y aceptable que para fijar la cuantía de la tasa retributiva de servicios públicos se tomase en cuenta no solo su costo efectivo con relación a cada contribuyente, sino también su capacidad tributaria.

Con respecto a la prohibición constitucional de levantar aduanas interiores, arguye que en el caso no se configura esa situación pues no se trata de derechos de tránsito de mercaderías, sino del control a los procesos productivos que se realizan en territorio de la provincia.

III) A fs. 422/424, la empresa actora puso de manifiesto que mientras se encontraba en trámite el presente litigio entró en vigor la ley tarifaria provincial 854 (B.O. 31/10/11) e indicó que "...el mismo planteo formulado en la demanda con relación al artículo 3° de la ley 791, corresponde sea decidido con relación al artículo 3° de la nueva ley 854, habida cuenta de que la provincia demandada mantiene la tasa de servicios

-atacada de inconstitucional- por un servicio que no presta y casi en idénticos términos" (fs. 422 vta.).

IV) A fs. 427, la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur se expidió acerca de la incidencia de la nueva ley local en estos autos, y puso de resalto que "...la redacción del dispositivo legal ha permanecido invariable, resultando por ende plenamente aplicables las defensas opuestas oportunamente al progreso de la acción entablada por la firma actora...".

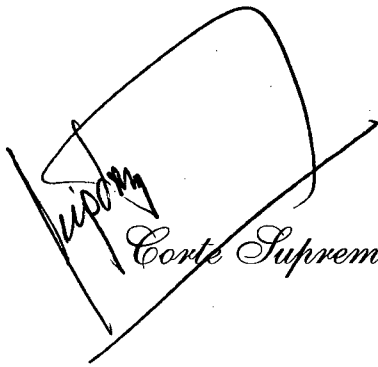
V) A fs. 416/420 obra el dictamen de la señora Procuradora Fiscal acerca de las cuestiones constitucionales propuestas.

Considerando:

1°) Que esta demanda corresponde a la competencia originaria de esta Corte, según lo dispuesto en los artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional.

2°) Que la demanda deducida constituye una vía idónea para suscitar la intervención de este Tribunal, pues no se trata de dar solución a una hipótesis abstracta sino que procura precaver los efectos de la aplicación de la ley tarifaria provincial a la que la empresa actora atribuye ilegitimidad y lesión al régimen constitucional federal, a la par de fijar las relaciones legales que vinculan a las partes en el conflicto (Fallos: 311:421; 318:30; 323:1206; 327:1034, y CSJ 481/2003 (39-A) "Argenova S.A. c/ Chubut, Provincia del s/ acción declarativa", sentencia del 14 de diciembre de 2010).





CSJ 62/2010 (46-E)

ORIGINARIO

Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida S.A. c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad.

En efecto, al fundarse la presente acción en la interpretación de una ley local, su confrontación con normas constitucionales y con las disposiciones nacionales pertinentes es del todo relevante para la solución del caso.

3°) Que si bien para llevar adelante tal cometido era necesario examinar la ley provincial 791, tal como quedó planteado al momento de trabarse la litis, al ser ésta abrogada por su similar 854, y las partes pronunciarse a favor de la continuación del proceso según surge de fs. 422/424 y 427/432, tal como quedó expuesto en los resultandos anteriores, el examen de constitucionalidad se centrará en ésta última norma.

Contrariamente a lo ocurrido en los expedientes CSJ 195/2010 (46-G) "Glaciar Pesquera S.A. c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", y CSJ 172/2010 (46-S) "San Arawa S.A. c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", no ha habido en el presente caso conductas procesales ni manifestaciones de las partes orientadas a considerar abstracta la cuestión planteada, máxime cuando la actora ha pagado \$ 441.139,11, extremo que constituye una clara demostración de la existencia de un interés, un gravamen actual que hay que reparar.

A diferencia de lo acaecido en las causas referidas, en el sub lite se ha comprobado la subsistencia de los requisitos jurisdiccionales; en cambio, la alegada desaparición en aquéllas, importó la del poder de juzgar. En tales condiciones


se mantienen los agravios que dieron lugar a este proceso y el consiguiente interés declarado por las partes a fs. 422/424 y 427/432, y en la resolución de la cuestión constitucional propuesta, razones que imponen un pronunciamiento definitivo del Tribunal.

Con los alcances indicados, la acción declarativa interpuesta resulta formalmente procedente.

4°) Que con referencia al fondo del asunto cabe recordar que una de las funciones más importantes de la Corte Suprema consiste en interpretar la Constitución de modo que el ejercicio de la autoridad nacional y provincial se desenvuelva armoniosamente, evitando interferencias o roces susceptibles de acrecentar los poderes del gobierno central en detrimento de las facultades provinciales y viceversa (Fallos: 306:1883 y 335:1794, entre otros).

5°) Que el primero de los argumentos dados por la actora para descalificar la tasa establecida por el Estado provincial es que la provincia carecía de competencia para establecer una obligación de esa naturaleza.

La *ratio* para sostener esa impugnación -según la empresa- finca en que mediante la ley nacional 19.640 fue creada en el territorio de la demandada un área aduanera especial, siendo de resorte de la autoridad federal su regulación; en tanto la tasa de verificación de servicios que impone la ley local trasuntaría un derecho de exportación en la medida en que para definir la base imponible se recurre al valor FOB de salida, sea



Corte Suprema de Justicia de la Nación

de las exportaciones al territorio continental o al exterior (arg. Fallos: 329:792).

6°) Que la economía de la ley 19.640 -que crea el régimen de promoción referido con base en el artículo 75, inciso 18 de la Constitución Nacional-, trae un capítulo vinculado a la cuestión debatida. Esta norma contiene un conjunto de disposiciones que -tal como se expresa en la nota que acompañó al respectivo proyecto- establecen "un régimen especial fiscal y aduanero para el Territorio Nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sud, en reemplazo de aquel del cual gozara anteriormente y que resultara derogado en virtud de la sanción de la ley 18.588" (Fallos: 319:2694).

El art. 13, inc. c, de la ley 19.640, estableció, entre otros beneficios, la exención total de los derechos de exportación, así como también de todo impuesto, con afectación especial o sin ella, contribuciones especiales (incluido el impuesto sobre los fletes marítimos de exportación) a, o con motivo de la exportación, existentes o a crearse a futuro, excepción hecha, en este último caso, cuando la ley respectiva expresamente estableciere su aplicación al supuesto.

El art. 20 regula específicamente el tratamiento fiscal y aduanero de las exportaciones realizadas desde el territorio argentino continental hacia el área aduanera especial, estableciendo a su respecto una "exención total de tributos" y precisa sus alcances.

A su vez, por medio del artículo 21 se determinó que a los fines de los artículos precedentes, se tendrán por origi-

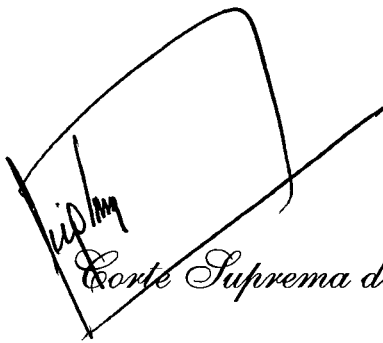
narias del área franca o, en su caso, del área aduanera especial creada por esta ley, a las mercaderías que, respectivamente en el área de que se tratare, hubieran sido: a) producidas íntegramente; b) objeto de un proceso final, al tiempo de su exportación, que implicare una transformación o trabajo sustancial; o, c) encuadraren en alguno de los casos especiales que habilita la presente ley.

A través del art. 24 se puntualizó que siempre que, en el área de que se tratare, se realizaren procesos en base o con intervención de mercaderías no originarias de ella, o que hubieren ya sufrido procesos fuera de ella, a los fines del art. 21, el Poder Ejecutivo, o el órgano u órganos de aplicación que designe, determinarán cuándo el proceso revestirá el carácter de un trabajo o transformación sustancial.

A tales efectos, se ha dispuesto que podrá optarse por alguno de los criterios que seguidamente enuncia, o su combinación, con respecto al proceso final que deberá haber sufrido la mercadería en el área en cuestión para ser considerada originaria de ella.

Por medio del artículo 30 de la ley 19.640 se autorizó a las autoridades aduaneras a ejercer todas sus facultades de control sobre el tráfico entre las áreas creadas por ese ordenamiento, y el de ellas con el resto del territorio continental nacional.

En ese contexto, la entonces Gobernación de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur y más tarde, la provincia del mismo nombre, a través de la Dirección General de



*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

CSJ 62/2010 (46-E)

ORIGINARIO

Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida S.A. c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad.

Industria, Certificados de Origen; Comisión para el Área Aduanera Especial y Legales de la Provincia, se constituyó en autoridad de aplicación de dicho régimen de fomento.

Por su parte, también las normas contenidas en el capítulo segundo de la sección VII del Código Aduanero, con incidencia en el referido régimen, tienen por finalidad constituir el estatuto de las áreas francas, estableciendo los principios generales aplicables y una regulación de base. Así, el artículo 600 de ese ordenamiento define en su inciso "a", que "Área aduanera especial o territorio aduanero especial es un ámbito en el cual los tributos que gravaren la importación para consumo y la exportación para consumo no exceden el setenta y cinco por ciento de los que rigieren en el territorio aduanero general". Y agrega que "Esta limitación no comprende a las tasas retributivas de servicios".

7°) Que desde esta perspectiva, es dable colegir que la provincia a través de la referida Comisión para el Área Aduanera Especial y Legales, tiene facultades suficientes para imponer tasas retributivas de servicios a las empresas que operan en la zona implicada, en el marco de verificación de las actividades que desarrollan según ese régimen promocional.

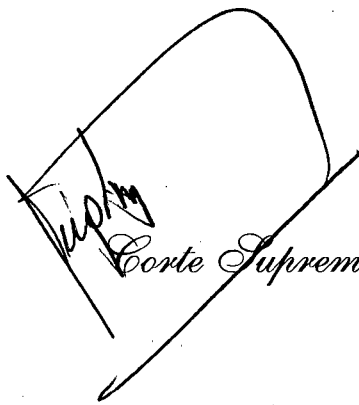
Ello es así siempre que se respete el presupuesto de reserva de ley, la naturaleza de la tasa y con la salvedad de que se retribuyan servicios efectivamente prestados (arg. Fallos: 331:2633).

8°) Que en Fallos: 326:4251, el Tribunal señaló que la naturaleza de este tipo de cargas se debe adecuar a la carac-

terización del concepto de tasa efectuada por la Corte al decidir, mediante remisión al dictamen del señor Procurador General, la causa "Berkley" (Fallos: 323:3770). Basta recordar aquí que en ese precedente, con cita de Giuliani Fonrouge, el Tribunal expresó que la tasa es una "categoría tributaria también derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado".

Al respecto, la jurisprudencia de esta Corte resulta categórica en cuanto a que "los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas" (Fallos: 321:366 y sus citas), y concordemente con ello ha afirmado que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400 y sus citas, y 326:4251).

Con relación al punto, la Corte también ha señalado que el principio de legalidad o de reserva de la ley no es solo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esencia-



les que componen el tributo, es decir el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos: 329:1554 y 334:1437).

Es de la esencia de este principio basal la previsibilidad de las reglas en materia impositiva, extremo que impide aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales para extender el derecho o imponer obligaciones más allá de lo previsto por el legislador (conf. arg. Fallos: 209:87; 312:912 y 316:2329).

9°) Que, por cierto, el principio de legalidad enunciado se cumple en la especie con el dictado de la ley provincial 854, norma tarifaria general que -entre otros aspectos- impone a las empresas pesqueras como la aquí actora, las mismas tasas, en igual concepto y proporción que la establecida por ley 791, vigente hasta 2011 (fs. 59/63).

10) Que en lo que aquí interesa, el artículo 3° de la nueva ley provincial modificó la antigua ley local 440, al sustituir su artículo 9°, punto 4, los incisos 4.2 y 4.3, por el siguiente texto: "4.2) Verificación de Procesos Productivos - Pesca de Altura: a) Fijase una tasa retributiva de servicios para las empresas pesqueras encuadradas dentro del marco del Decreto del Poder Ejecutivo nacional 1139/88, modificado por Decreto 1345/88, como así también para las que se acojan a los beneficios del Decreto del Poder Ejecutivo nacional 490/03, y las que se encuadran dentro del régimen general de la Ley nacional 19.640, por la verificación de los procesos productivos".

Se les aplica la base imponible en función del valor FOB de salida que figure en los respectivos permisos de embarque cumplidos de la mercadería en cuestión y se determinan distintas alícuotas.

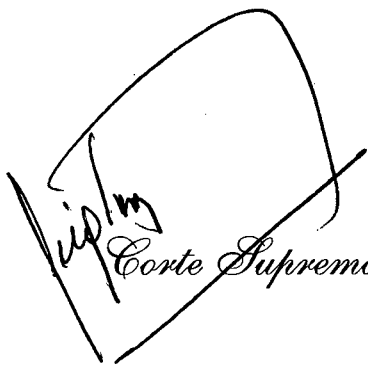
A su vez, el punto 4.3 se refirió a la verificación de procesos productivos de otras actividades industriales, entre ellas la actividad pesquera, pero con excepción de lo establecido a su respecto en el punto 4.2 precedente.

11) Que el Tribunal ha señalado que la validez de las tasas, como la de todos los tributos, depende de un interés público que justifique su aplicación (Fallos: 251:50, considerando 4° y sus citas). Por tal razón, el Tribunal ha resuelto que la sola circunstancia de que el contribuyente carezca de interés en el servicio estatal no basta para eximirlo del pago de la tasa respectiva (Fallos: 251:222, considerando 2° y su cita).

Los precedentes citados suponen que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos: 236:22 y su cita; 251:50; 312:1575; 329:792 y 332:1503).

12) Que, ahora bien, si se repara en que la diferencia entre tasa e impuesto queda indubitadamente fijada por la existencia o no del desarrollo de una actividad estatal determinada y que los diferentes modos bajo los cuales los contribuyentes desempeñen sus actividades no causan mutación en la naturaleza jurídica del tributo, resulta que la TVPP, tal como está





Handwritten signature and stamp of the Corte Suprema de Justicia de la Nación.

tipificada en el art. 3° de la ley tarifaria local encuadra prima facie en el concepto de tasa (arg. Fallos: 332:1503).

Ello es así por cuanto el legislador provincial diseñó el presupuesto de hecho adoptado para hacer nacer la obligación de pago tomando en cuenta simplemente la "verificación de procesos productivos", para las empresas con o sin proyectos aprobados en los términos del decreto 1193/88.

No obstante lo expresado, seguidamente al fijar la base imponible para la determinación de la tasa, lo hace conforme un parámetro: "el valor F.O.B. de salida que figure en el permiso de embarque cumplido", que remite concretamente a una acción ulterior al proceso productivo de que se trata y que puede o no darse, que es la exportación del producto.

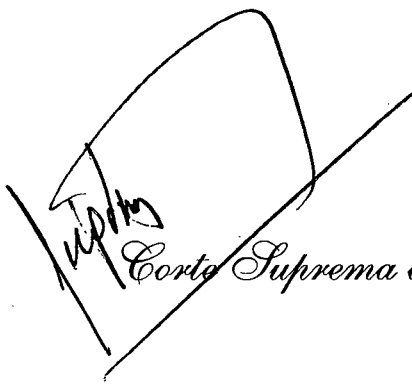
13) Que, en esta línea, para determinar la validez de la tasa de marras es necesario que guarde consistencia con la estructura fiscal en que se encuadra, condición relevante que remite al hecho imponible sobre el que reposa la obligación tributaria.

Como se ha observado más arriba, la ley provincial estableció como base imponible para la determinación de la tasa el valor FOB de salida que figure en el permiso de embarque cumplido del producto exportado al territorio continental, fijando la alícuota del 2% para las empresas con proyectos aprobados según la normativa aplicable y del 3% para las empresas encuadradas dentro del régimen general de la ley 19.640. Es más, se indicó una tasa diferencial según que las exportaciones tuvieran como destino otros países.

Al desentrañar el sentido de la norma antes transcrita -máxime si se la examina en el contexto del régimen en el que se inserta- la conclusión a la que se arriba es que es la exportación de la mercadería lo que en realidad genera el nacimiento de la obligación tributaria, en vez de exigirla en función de procesos técnicamente anteriores a ese hecho.

Si se entiende que el hecho imponible es el supuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria en sus aspectos sustanciales, objetivos, subjetivos, especiales, temporales y de acuerdo con los distintos momentos y criterios de vinculación; es claro entonces que, en el caso de autos, sin exportación -hecho imponible real- no habría precio FOB de salida, que figure en el permiso de embarque cumplido, tal como se determina en la norma local y, por ende, no se constituiría la obligación fiscal.

14) Que, en efecto, al aplicar al sub judice este razonamiento, no se advierte cuál es la razón por la cual se estableció como parámetro de la tasa el valor FOB de salida y no otro modo de cálculo de la base imponible referido concretamente a los costos que genera la prestación del servicio que se pretende solventar. En rigor, la verificación del proceso productivo que se denuncia debe hacerse en un estadio anterior, con independencia de que la mercadería en definitiva se exporte o no. En consecuencia, si el verdadero hecho imponible fuera el hecho de la prestación del servicio tal como se declara, la tasa debería abonarse sin excepción, más allá de que se produzca o no la exportación de los productos.



Handwritten signature and stamp of the Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Más aún, en el supuesto de que la mercadería no llegara a exportarse, no habría monto a ingresar en concepto de TVPP, circunstancia de la que se infiere en los hechos, que dicha tasa se comporta como un verdadero derecho de exportación, toda vez que grava la salida de los productos de la provincia en forma diferencial, en razón de su destino.

15) Que a este respecto, el Tribunal tiene dicho en Fallos: 251:379, también en materia de impuestos provinciales, que para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imposables, se atenderá a los actos o situaciones efectivamente realizados, con prescindencia de las formas o de los términos que los consagren.

Al establecer el art. 3° de la ley que la base imponible para la determinación de la tasa será el valor FOB de salida, que figure en el permiso de embarque cumplido del producto exportado al territorio continental, "...aplicándose la alícuota del dos por ciento (2%) para las empresas con proyectos aprobados en los términos del Decreto del Poder Ejecutivo nacional 1139/88, modificado por los Decretos 1345/88 y 490/03, y del tres por ciento (3%) para las empresas encuadradas dentro del régimen general establecido por la Ley nacional 19.640", está instaurando un derecho de exportación antes que una tasa de verificación de servicios cumplidos por la autoridad de aplicación, que en tal carácter no podría ser creado por una provincia sin lesión al sistema federal consagrado en la Constitución porque opera en la práctica como un tributo que grava la exportación (artículo 75, inciso 1° de la Constitución Nacional).

16) Que, por lo demás, la norma consagra una desigual carga toda vez que, además de considerar solo los productos que se exportan, los diferencia según su destino. Así, si se exporta al territorio continental, la alícuota de la TVPP es del 2%, en cambio, si se exporta a otros países, la alícuota es del 3%. Esta distinción implica un incremento del 50% de la alícuota. De tal manera, lo que se exige además de carecer de justificación en el régimen promocional, afectaría en el régimen tributario el principio de igualdad, y demuestra claramente que no se persigue la retribución de un servicio ya que, en todo caso, frente a supuestos procesos de verificación análogos, se fijan tasas diferenciales sin una justificación razonable que lo sustente.

El servicio que debería justificar el ingreso de la tasa es el mismo, por ello no se advierte razón para establecer porcentajes distintos según el destino. El quehacer de la administración provincial que la tasa solventaría es idéntico y en consecuencia debería ser ajustado, si existiese, de acuerdo a una pauta única fijada según el trabajo que se realiza y no según si el producto se exporta o no, o si tiene uno u otro destino.

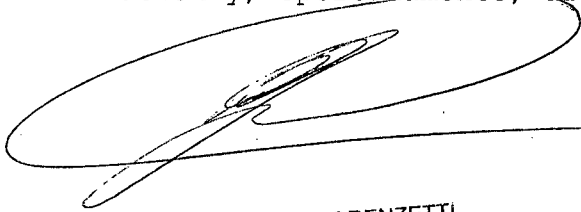
17) Que, por último, no puede dejar de señalarse que no se cuestiona la facultad de la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur para regular por medio de estos instrumentos actividades como las contempladas en el marco del régimen nacional de promoción industrial, del que es autoridad de aplicación. Mas ello no exime al Estado local de respetar límites expresos, ni lo autoriza a extralimitarse en sus facultades, asignando a la tasa una base imponible cuya implementa-

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

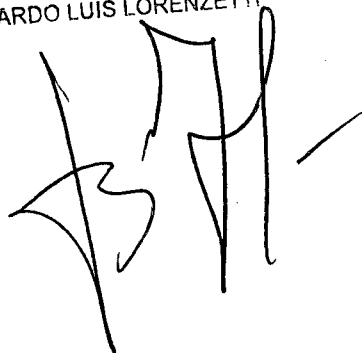
ción importa -tal como se ha demostrado en los hechos- un derecho de exportación, materia del resorte del Congreso Federal y, por lo tanto, vedado a las provincias.

18) Que, en estas condiciones, resulta ilegítimo el cobro de la "Tasa del Servicio de Verificación de Procesos Productivos" -TVPP-, en razón del modo de cálculo de la base imponible que determina el artículo 3° de la ley provincial 854.

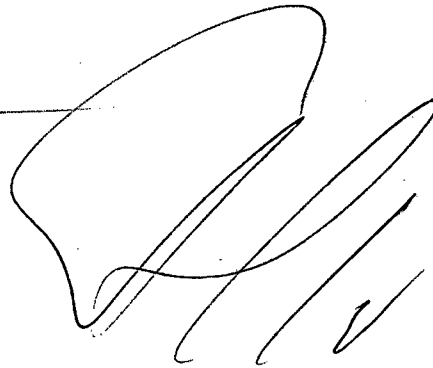
Por ello, y oída la señora Procuradora Fiscal, se resuelve: Hacer lugar a la demanda y declarar la invalidez constitucional del art. 3° de la ley 854 de la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur. Con costas (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, remítase copia de esta decisión a la Procuración General de la Nación y, oportunamente, archívese.



RICARDO LUIS LORENZETTI



JUAN CARLOS MAQUEDA



ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

Nombre del actor: **Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida S.A.**

Nombre del demandado: **Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur.**

Profesionales intervinientes: **doctores Norma Uncos, Arturo A. Pera; Francisco Martínez de Sucre, Maximiliano Juan Malnati, y Christian Rubén Cincunegui.**