

## **ACUERDO**

En la ciudad de Ushuaia, Capital de la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, a los 11 días del mes de agosto del año dos mil veinte, se reúnen en Acuerdo ordinario los miembros del Superior Tribunal de Justicia de la Provincia, jueces Carlos Gonzalo Sagastume y Javier Darío Muchnik, para dictar pronunciamiento en los autos caratulados: "**Estremar S.A. c/ AREF s/ Contencioso Administrativo**", expediente N° 3521/17, de la Secretaría de Demandas Originarias. La Sra. juez María de Carmen Battaini no suscribe el presente por hallarse en comisión fuera de la jurisdicción.

## **ANTECEDENTES**

I. Con el escrito de fs. 155/166 vta. el letrado apoderado de Estremar S.A. promueve demanda contencioso administrativa contra la Agencia de Recaudación de la provincia de Tierra del Fuego con motivo de la Resolución General N° 463/2017 dictada el 13 de junio de 2017. Indica que dicho acto denegó parcialmente el recurso de repetición interpuesto por la firma y, en lo que aquí importa, resolvió rechazar la repetición de los pagos efectuados con anterioridad al 29 de diciembre de 2011 (\$ 7.467.064,81) en concepto de tasa retributiva de servicios por la verificación de procesos productivos, por entender que se encontraban prescriptos conforme al Código Fiscal vigente en tal momento; y rechazar la repetición de los pagos realizados por los períodos posteriores al mes de setiembre de 2014 (\$ 4.258.412,86), por tratarse de períodos fiscales comprendidos en la Ley N° 990 sobre los cuales la CSJN no habría declarado la inconstitucionalidad de aquella tasa (capítulo II).

Tras postular la competencia del Tribunal (capítulo III), desarrolla los antecedentes normativos, jurisprudenciales y procedimentales del caso (capítulo IV).

Refiere que mediante el dictado de las Leyes N° 791, 854 y 990 se sustituyó el art. 9, punto 4, incisos 4.2) y 4.3) de la Ley N° 440 y se implementó la tasa de verificación de procesos productivos -TVPP- cuya base imponible es *“el valor F.O.B. de salida, que figure en el permiso de embarque cumplido”*. Señala que en las causas *“Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida S.A.”* -expediente E. 62. XLVI-ORI-, *“Exploración Pesquera de la Patagonia S.A.”* -expediente E.63 XLVI-ORI- y *“Estremar S.A. c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”* -expediente N° 78/2010- el tributo fue invalidado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al juzgar que configura un derecho de exportación cuya regulación no corresponde a las provincias. Aclara que Estremar S.A. obtuvo la declaración de inconstitucionalidad del art. 3 de la Ley N° 854 y que si bien no accionó por la Ley N° 990 ante el Alto Tribunal, el texto de la misma es idéntico a las Leyes N° 854 y 791 *“conteniendo los mismos vicios que llevaron al máximo tribunal nacional a declarar la inconstitucionalidad de la TVPP. La Ley N° 990 únicamente redujo la alícuota pero no modificó aquellos elementos que hacen inconstitucional a la Tasa en cuestión”*.

Consigna que el 13 de agosto de 2015, a propuesta de la demandada, la Legislatura provincial sancionó la Ley N° 1049 intentando adaptar la base imponible de la TVPP a los cánones constitucionales y que así la Provincia

reconoce, a partir de setiembre de 2015, la ilegitimidad de la tasa tal como se encontraba redactada. Así, afirma que todos los pagos que realizó la actora en tal concepto carecieron de causa legítima y que corresponde su repetición.

Relata que en abril de 2010 su mandante inició ante la Corte la acción declarativa mencionada y que el 29 de abril de 2015 obtuvo sentencia estimatoria. Añade que el 22 de diciembre de 2015 promovió una acción de repetición en instancia originaria, dando origen al expediente *“Estremar S.A. c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ acción de repetición”* -expediente N° 4969/2015- y que el 12 de julio de 2016 recayó resolución. Abunda que el Tribunal *“consideró que para la devolución de lo abonado en concepto de TVPP en los períodos Octubre de 2009 a Marzo de 2010, no resulta necesario recurrir ante su instancia originaria para solicitar su repetición. Asimismo entendió que tampoco se requiere una nueva declaración de inconstitucionalidad respecto del gravamen ingresado en períodos no incluidos en la Acción Declarativa de Certeza (Abril de 2010 a Febrero de 2015)”*.

Detalla que en virtud de lo decidido por la Corte, el 29 de diciembre de 2016 la sociedad presentó ante la AREF un recurso de repetición por las sumas ingresadas sin causa en concepto de TVPP desde octubre de 2009 a febrero de 2015 inclusive (\$ 19.485.935,02), con más intereses hasta su efectivo pago, que se admitió parcialmente en la Resolución General N° 463/2017 del 13 de junio de 2017 cuya revocación parcial solicita.

Seguidamente, expone las razones por las cuales estima que corresponde ordenar la íntegra repetición de las sumas reclamadas (capítulo

V).

Con respecto a los pagos de TVPP efectuados con anterioridad al 29 de diciembre de 2011 (\$ 7.467.064,81) afirma que no se encontraban prescriptos porque el plazo de cinco (5) años contemplado en el Código Fiscal local que aplica la demandada en el acto administrativo cuestionado se contrapone a la reiterada jurisprudencia de la Corte que remite al término decenal del art. 4023 del Código Civil. Invoca que el último rige en el caso para los períodos fiscales que en este punto se discuten. Sin perjuicio de ello, añade que la Resolución General AREF atacada yerra al negar efecto interruptivo a la acción declarativa y a la acción de repetición interpuestas ante la Corte Suprema de la Nación, y por ello solicita, en forma supletoria, que se otorgue dicho efecto a las actuaciones aludidas y que se condene a la repetición planteada.

Con relación a los pagos de TVPP realizados por los períodos posteriores al mes de setiembre de 2014 (\$ 4.258.412,86) bajo la vigencia de la Ley N° 990, reitera que ella reproduce en esencia a las Leyes N° 791 y 854 y concluye que -por ese motivo- aquéllos carecen de causa al igual que los concluidos durante la vigencia de estas últimas. Razona que el Alto Tribunal apoya esta conclusión en los decisorios dictados sobre la acción de repetición. Malgrado lo anterior, a todo evento, pide que se declare la inconstitucionalidad de la Ley N° 990, modificatoria del art. 9, punto 4, inciso 4.2) de la Ley N° 440, por establecer un derecho de exportación en contradicción con la distribución de facultades entre Nación y Provincias que prescribe la Constitución Nacional, de conformidad con los precedentes de la Corte Suprema nacional mencionados en su presentación.

A continuación, asevera que se encuentran reunidos los requisitos de la repetición, en tanto media acreditación de un pago indebido y el efectivo ingreso al Fisco de las sumas que se repiten; también expresa que de no hacerse lugar a su demanda existiría un inaceptable enriquecimiento sin causa en favor de la Provincia (capítulo VI).

Finalmente, formaliza el ofrecimiento probatorio, formula reserva del caso federal y en el petitorio (capítulo XI) precisa que se haga lugar a la demanda y se ordene la repetición íntegra de los conceptos reclamados, con intereses y costas.

II. A fs. 215/vta. se declara la admisibilidad formal de la demanda y a fs. 225/237 vta. la Agencia de Recaudación Fueguina (AREF) contesta el traslado correspondiente mediante su letrada apoderada.

Luego de las negativas de rigor (capítulo IV), enuncia los argumentos de esa parte para propiciar el rechazo de la demanda (capítulo V).

En particular, sobre la prescripción liberatoria indica que la postura de la contraria desconoce el texto del Código Civil y Comercial vigente en la materia tributaria, enuncia los antecedentes de su sanción, precisa que el Congreso Nacional estableció expresamente que la prescripción de las obligaciones tributarias podía ser regulada por las legislaciones locales (arts. 2532 y 2560 del CCCN) y concluye que esta línea preceptiva no puede obviarse, con independencia de los aspectos de derecho intertemporal. Denota que la actora no ha planteado la inconstitucionalidad de los arts. 81, 82 y 83 del Código Fiscal (Ley N° 439 y sus modificatorias) que reglan la cuestión en el orden

local.

El Fisco plantea la inconstitucionalidad del art. 4023 del Código Civil por entender que el plazo decenal es de aplicación residual en el derecho público tributario. Hace lo propio con el art. 3986 del Código Civil en cuanto asigna efectos interruptivos a la interposición de demanda contra el deudor, inclusive ante juez incompetente, por contrariar la normativa local, que prevalece en la materia y que para el caso de devolución de sumas abonadas indebidamente solo admite la interrupción por interposición de la acción o demanda de repetición prevista en el Código Fiscal. De tal suerte, niega que las acciones incoadas por Estremar S.A. ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación produzcan consecuencias interruptivas.

A continuación, defiende la legitimidad de la TVPP que rige en la provincia por imperio de las Leyes N° 14, 199, 440, 756 y 775. Apunta que se aplicó pacíficamente a la accionante durante varios años sin reclamo u oposición, hasta la promoción de las demandas contra las Leyes N° 791 y 854. Sostiene que el hecho generador de la obligación tributaria se configura con las tareas de verificación e inspección realizadas por la Dirección General de Industria, Comercio, Legales y Área Aduanera Especial sobre los procesos productivos llevados a cabo en esta jurisdicción y no la exportación.

Enuncia las facultades delegadas a la provincia como autoridad de aplicación de la Ley Nacional N° 19.640 que demuestran la efectiva prestación del servicio cubierto por la TVPP; aclara que la Nación no cedió los fondos para solventar dicha actividad y que tal se ejerce exclusivamente sobre los sujetos que se encuentran alcanzados por el Régimen de Promoción Industrial

aprobado por esa ley. Más adelante abunda que las inspecciones, verificaciones y controles se efectúan en las plantas de procesamiento, dependencias de las firmas, buques amarrados y en las oficinas técnicas de la autoridad de aplicación, pero no se confunden con las tareas de fiscalización de los agentes aduaneros. Asimismo, denota que el Máximo Tribunal, más allá de cuestionar la técnica legislativa defectuosa, reconoció que en el caso de la TVPP -a diferencia de otros precedentes- *“existe una efectiva, concreta e individualizada prestación del servicio por parte de la Administración, susceptible de ser retribuida y que la tasa encuadra prima facie en el concepto de tasa (Considerandos 11 y 12)”* (fs. 234,. penúltimo párrafo).

Explica que la base imponible de la TVPP se fijó en el valor FOB de la mercadería producida en el Área Aduanera Especial debido a que era el modo más fácil y accesible de cuantificar el valor de la producción que se comercializa fuera del territorio insular y porque ese concepto es un dato habitual en la operatoria que realiza la actora para colocar sus productos y obtener los beneficios fiscales promocionales.

Justifica, también, la alícuota diferencial utilizada por el legislador -2% y 3%; 3% y 4%- en razón de la distinta naturaleza de las actividades gravadas; según se trate de proyectos aprobados en el marco del Decreto Nacional N° 1139/88 y sus modificatorias o casos generales encuadrados en la Ley Nacional N° 19.640; y en razón del destino de los bienes producidos –el territorio continental o terceros países-.

Por último, descarta que los Poderes Ejecutivo y Legislativo locales hayan reconocido la inconstitucionalidad de la tasa, pues la Ley N° 1049 la

modifica en cuanto a la base imponible para que no sea confundida con un derecho de exportación y que exista una adecuada retribución del servicio.

Deriva de lo expuesto, que corresponde confirmar la Resolución General AREF N° 463/17 en cuanto fuera objeto de agravio.

En orden al pedido de inconstitucionalidad de la Ley N° 990 formulado por Estremar S.A., el organismo demandado destaca que el planteo debe rechazarse porque representa la última *ratio* del ordenamiento jurídico y que tampoco cabe admitir el efecto expansivo de la sentencia declarativa dictada por la Corte. Resalta que en el caso que nos ocupa la accionante omitió poner en conocimiento de ese Tribunal *“con anterioridad al dictado de la sentencia, de la sanción de la Ley Provincial N° 990...tal como hiciera con la sanción de la Ley N° 854; motivo por el cual mal puede entender que el juzgador se expidió sobre aquella norma al declarar la inconstitucionalidad de ésta”* (fs. 235 vta., último párrafo).

En la conclusión del responde, la AREF sintetiza sus líneas argumentales (capítulo VI), manifiesta sobre la prueba de la contraria (capítulo VII), ofrece las propias (capítulo VIII), funda en derecho (capítulo IX) y pide que se rechace la demanda con costas (capítulo X).

**III.** A fs. 238/vta. se ordena la apertura a prueba y a fs. 314 se certifica la producida, poniéndose los autos para alegar sobre su mérito. Los alegatos se reciben a fs. 318/323 -actora- y a fs. 324/330 -demandada-.

**IV.** De conformidad con lo previsto por el art. 53 del CCA, el Sr. Fiscal

ante este Superior Tribunal emite dictamen a fs. 332/340 vta. Opina que corresponde hacer parcialmente lugar a la demanda en cuanto persigue la inconstitucionalidad de la Ley N° 990 para el caso concreto y la repetición de los períodos reclamados que resultaron excluidos en el acto impugnado por aplicación de esa norma. Propicia el rechazo respecto de los períodos prescriptos materia de reclamo y la confirmación del acto impugnado en este punto. A tal conclusión arriba luego de sostener que las normas emitidas por el fisco local materia de controversia recobraron a todo evento su pleno sustrato constitucional asentado en la autonomía provincial y obtienen plena vigencia aplicativa respecto de los hechos y períodos discutidos en autos sin que se hayan consagrado derechos adquiridos al amparo de una legislación previa, como tal inexistente o inaplicable.

V. Mediante providencia de fs. 341 se elevan los autos para el dictado de la sentencia. De conformidad con el sorteo del orden de estudio y votación oportunamente practicado -fs. 342-, se resuelve considerar y votar las siguientes

#### **CUESTIONES:**

**Primera:** *¿Es procedente la demanda?*

**Segunda:** *¿Qué decisión debe dictarse?*

**A la primera cuestión el Sr. juez Carlos Gonzalo Sagastume dijo:**

1. De conformidad con lo afirmado por el Cuerpo a fs. 215/vta., la demanda persigue la revocación parcial de la Resolución General AREF N°

463/17 -que corre a fs. 191/195- en los aspectos denegatorios de la acción de repetición interpuesta por la firma Estremar S.A.

Dado el contenido de ese acto y tal como se relata en los Antecedentes, la actora propone dos núcleos argumentales de la invalidez pretendida, vinculados con el plazo de prescripción de los períodos anteriores al 29 de diciembre de 2011 y con la ilegitimidad del cobro de la TVPP en los períodos posteriores a setiembre de 2014. En resumen, sostiene que corresponde aplicar el plazo de diez (10) años de prescripción liberatoria que implementa el art. 4023 del Código Civil y que la Ley N° 990 es inconstitucional, motivos por los cuales procede la íntegra repetición de los conceptos aludidos, que fueron rechazados por la Administración en el acto administrativo controvertido.

La demandada se opone a esos planteos. Esgrime que rige el plazo de cinco (5) años de prescripción que consagra el art. 81 del Código Fiscal fueguino y que las TVPP abonadas bajo la vigencia de la Ley N° 990 no configuran pagos sin causa, razones que legitiman la denegación de restitución decidida en su sede.

Ambas partes son contestes en el conocimiento de la inconstitucionalidad declarada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en torno a la TVPP contemplada en el art. 3 de las Leyes N° 791 y 854 -que sustituyen el artículo 9º, punto 4, inciso 4.2) de la Ley N° 440-; y admiten que dicha jurisprudencia se encuentra firme y pasada en autoridad de cosa juzgada.

**2.** En cuanto al asunto relativo a la prescripción de la acción de la

sociedad para reclamar la devolución de los pagos correspondientes a los períodos 10/2009 a 11/2011 efectuados en concepto de Tasa del Servicio de Verificación de Procesos Productivos (TVPP), entiendo que contrariamente a lo decidido por la demandada a través de la Resolución General AREF N° 463/2017, resulta aplicable el plazo de prescripción de diez (10) años previsto en el artículo 4023 del Código Civil.

Ello así, en sintonía con la doctrina sentada en la materia por la Corte Suprema de Justicia de la Nación acerca de la aplicación de los plazos previstos en el Código Civil, receptada por este Tribunal en diversos pronunciamientos (***"Municipalidad de Ushuaia c/ Ruiz, Vicente Moisés s/ Ejecución Fiscal s/ Recurso de Queja"***, expediente STJ-SR N° 1174/08, sentencia del 14 de abril del 2009, registrada en T° XV, F° 171/176, y ***"Banco de Galicia y Buenos Aires S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego s/ Contencioso Administrativo"***, expediente STJ-SDO N° 2511/11 sentencia del 13 de agosto de 2013, registrada en T° LXXXII, F° 162/174, entre otros).

Puntualmente, el Alto Tribunal ha señalado reiteradamente en el estricto marco del Código de Vélez que en los casos en que se persigue la repetición de sumas pagadas a una provincia por impuestos que se tachan de inconstitucionales, es de aplicación el plazo decenal de prescripción establecido por el artículo 4023 del Código Civil (Fallos 276:401, 304:163, 302:1308, 316:2182, 332:2250).

A partir de la doctrina acuñada en los precedentes señalados, en el *sub lite* desde la óptica del viejo Código Civil, los pagos indebidos realizados en concepto de TVPP correspondientes a los períodos 10/2009 a 11/2011 se

concretaron y consumaron durante la vigencia del plexo aludido y por ende la prescripción liberatoria de la acción de repetición de los mismos ha de juzgarse bajo su amparo.

Ergo, juzgo que es el plazo decenal del artículo 4023 del Código Civil el que rige los períodos cuya prescripción se discute y no el quinquenal previsto por el artículo 81 del Código Fiscal provincial.

Sentado ello, cabe atender que la demandante ha probado los pagos de las obligaciones tributarias específicamente tratadas, mediante documental acompañada con la demanda -fs. 16/101-, la cual ha sido reconocida por la contraria en sede administrativa y en el proceso -ver capítulo VII del responde-.

En consecuencia, toda vez que desde la cancelación de las TVPP por los períodos 10/2009 a 11/2011, hasta la presentación de la acción administrativa de repetición el 29 de diciembre de 2016, no ha transcurrido el plazo de diez (10) años apuntado, los antecedentes de hecho, de derecho y la motivación del rechazo que -a su respecto- decide la Resolución General AREF N° 463/2017 devienen claramente viciados.

Este modo de resolver exime de considerar tanto el argumento subsidiario de la actora en torno al efecto interruptivo de la acción declarativa de inconstitucionalidad y de la acción de repetición que promovió en instancia originaria de la Corte; cuanto el de la accionada sobre la ausencia de un planteo de inconstitucionalidad de los artículos 81, 82 y 83 del Código Fiscal, por no ser éstas las disposiciones que rigen el supuesto bajo examen.

3. Respecto al segundo núcleo argumental planteado por la accionante relativo a la ilegitimidad de los pagos en concepto de TVPP por los períodos 09/2014 a 02/2015 comprendidos en la ley 990 -modificatoria del inciso 4.2) del punto 4 del artículo 9º de la ley 440-, juzgo que la argumentación expuesta en el acto administrativo controvertido luce irrazonable en torno al rechazo de la repetición de los rubros tributados al amparo de dicha norma.

Estimo que si la Corte Suprema de Justicia de la Nación ya se había expedido respecto a la defectuosa estructuración del tributo en las leyes 791 y 854, en autos **“Estremar S.A. c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad.”** -E. 78. XLVI. ORI- (v. fs. 121/131), sus fundamentos debieron servir de patrón al momento de resolver la acción de repetición para confrontar el texto legal sucedáneo -ley 990- y determinar si éste presentaba o no diferencias en los elementos oportunamente examinados para fundar la inconstitucionalidad de aquéllas.

Es decir, la autoridad de los pronunciamientos del Alto Tribunal debía analizarse por el Fisco al abordar estos rubros del planteo de repetición formulado por la contribuyente, con sujeción a los principios que rigen el procedimiento administrativo tributario.

Véase, incluso, que el considerando noveno de la Resolución General AREF N° 463/2017 consigna que el Tribunal Címero entendió ilegítimo el cobro de la TVPP en razón del modo de cálculo de la base imponible que determina el artículo 3º de la ley 854. El décimo, recepta que en la acción de repetición intentada por el contribuyente en instancia originaria dicho Cuerpo dispuso que

la declaración de invalidez constitucional debía considerarse extendida a los períodos del gravamen declarados como pagados durante la sustanciación de la acción declarativa. Y el undécimo expresa que la ley 990 reduce considerablemente las alícuotas aplicables para la TVPP. Pero de ello sólo se desprende una dogmática conclusión respecto a que la Corte no se adentró en el análisis de esta última legislación pese a que se encontraba vigente. Es decir, que a los antecedentes reseñados por el organismo no se aduna un congruente análisis de las implicancias de los pronunciamientos relacionados.

Adviértase, asimismo, que en la contestación de demanda, la propia AREF cita jurisprudencia que contiene directrices para los tribunales inferiores cuando deben decidir casos análogos a los resueltos por el máximo Estrado, delimitando los supuestos excepcionales en los que cabe el apartamiento de sus términos. Mas, otra vez, el argumento omite una explicación de cuáles son las diferencias que justifican no aplicar el precedente en el examen de la ley 990, como paso necesario previo al rechazo de la repetición de lo tributado en concepto de TVPP por los períodos 09/2014 a 02/2015.

Por último, el organismo tampoco pudo obviar la incidencia de la sanción de la Ley N° 1049 -publicada en el Boletín Oficial N° 3514 el 4 de septiembre de 2015-, pues recién con este plexo se produjo una variación real en la configuración de la base imponible del tributo.

En suma, tanto en sede administrativa como en autos, el organismo fiscal se desvía de lo decidido por la Corte; no otorga explicación razonable al sostenimiento del tributo contemplado en la ley 990 que reproduce la regulación anterior declarada írrita a la Constitución Nacional y prescinde de la

relevancia que inviste la reformulación de la tasa que introduce la ley 1049.

Todo lo expuesto conduce a sostener que pese a contar con todos los antecedentes que demostraban el desapego constitucional de la ley 990 y la configuración de pagos sin causa legítima, el Fisco eludió arbitrariamente el abordaje integral de la pretensión de repetición y allí reside el flagrante defecto en el fundamento jurídico y en la motivación de la decisión desestimatoria que emitió a su respecto.

4. En razón de las consideraciones precedentes, concluyo que la admisión parcial del planteo administrativo de repetición que contiene la Resolución General AREF N° 463/2017 al excluir los pagos correspondientes a los períodos 10/2009 a 11/2011 y 09/2014 a 02/2015, exhibe un vicio en sus elementos causa y motivación, que acarrea su nulidad absoluta, de conformidad con lo reglado por los artículos 99 incisos b) y e) y 110 inciso d) de la ley 141. En el contexto descripto y en virtud de la argumentación brindada, deviene inoficioso expedirse sobre la declaración de inconstitucionalidad de la ley 990 que *“a todo evento”* propone la parte actora.

En consecuencia, a la primera cuestión **voto por la afirmativa.**

#### **A la primera cuestión el Sr. juez Javier Darío Muchnik dijo**

1. Que la cuestión a dirimir se centra en la validez de la norma que debe regir lo atinente al plazo de prescripción en cuyo transcurso procede la devolución de la tasa que la parte actora reclama.

Las circunstancias fácticas relevantes que constituyen el objeto de la litis,

fueron acabadamente relatadas en el voto que lidera el acuerdo, así como aquellas que conformaron los actos jurisdiccionales y administrativos oportunamente dictados en el presente caso.

En primer lugar: Lo atinente a la validez del código civil para regular lo relativo a los plazos de prescripción de la acción para el reclamo de tributos, su suspensión o interrupción y, como contrapartida, el ejercicio de la potestad de repetir aquellos ilegítimamente abonados, resulta una cuestión de interpretación absolutamente zanjada con los fallos emanados de la máxima instancia judicial del País, receptados derechamente por este Superior Tribunal de Justicia. Los casos en que ello ocurrió fueron adecuadamente reseñados en el voto que lidera el acuerdo.

El holding de todos ellos deja en claro que resultó el código civil la norma válida para la regulación del marco temporal indicado, sin perjuicio de las potestades provinciales para la creación del tributo de que se trate. Los motivos que inspiraron la interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en orden a la conveniencia de que resulte el Congreso de la Nación la autoridad competente para el dictado de normas uniformes en todo el País, si bien pudo ser opinable y pasible de generar otras miradas interpretativas, evidentemente ello no resultó determinante para generar un cambio en esa interpretación pacífica y consolidada por parte de aquella instancia judicial (cfr. dictamen de Laura Monti en el caso “Volkswagen”, Fallos 342:1903, en el que señala la cantidad de precedentes de la CSJN en la materia). A punto tal que hubo de modificarse la norma sustantiva para arrojar el manto de validez sobre la normativa provincial, siendo que recién a partir de la entrada en vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, resultan válidas aquellas normas

provinciales que regulen la materia, esto es, que aquellas cuestiones que se sucedan desde ese momento resultaran pasibles de ser analizadas sin duda por las normas locales.

En segundo lugar: Si lo dicho en el párrafo anterior es correcto, entonces la ley aplicable para juzgar casos anteriores, concomitantes o posteriores a la validez ahora incuestionable de normas locales en la materia, debe regirse por aquellas previsiones legales que explicitan cómo y de que manera deben ser abordados los conflictos suscitados al amparo de una u otra normativa. Y la sucesión de leyes en un tiempo determinado es una circunstancia, que debe guiarse por el cuerpo normativo que trata sobre esa temporalidad que inexorablemente debió prever cómo y de qué manera su entrada en vigencia debía impactar en las relaciones jurídicas sobre las que estaba llamada a regir.

El nuevo Código Civil y Comercial se ocupó de ello y tanto en su artículo 7 como en el 2537 indicó el camino que debe transitar la labor del intérprete.

**2.** Que los conceptos denotados por los términos “vigencia” y “validez”, con relación a los atributos de una ley, no son iguales y si para el primero es necesario el respeto por las formas constitucionalmente previstas para su sanción, el segundo otorga el requisito necesario para que pueda operar en el mundo jurídico con pleno alcance. Este esquema pone el rol del intérprete jurisdiccional en el centro del sistema de un Estado Constitucional de Derecho, en el que se releva el dato que todo texto legal puede y debe ser interpretado para fijar el marco normativo que rija un caso. Y ello no es más que el efecto de reconocer que ha quedado superada la vieja concepción que entendía al derecho positivo, sólo, como derecho válido. Según esta idea la validez de una

norma se identificaba con su existencia jurídica (HOBBS; BENTHAM; KELSEN). Este paradigma era la esencia de la escuela positiva, la que veía en el juez un aséptico y autómatas funcionario encargado de aplicar la ley tal y como ésta era consagrada, sin posibilidades para su interpretación, constituyendo hoy una teoría y postura filosófica superada. La incorporación de los principios del derecho natural a las constituciones modernas y el reconocimiento de los derechos humanos como base de sustentación ineludible del sistema donde debe actuar el derecho constitucional, son extremos demostrativos (de) que los conceptos “validez” y “vigencia” de una ley no son sinónimos y su distingo y operatividad parte también del hecho de reconocer el límite lingüístico de todo texto legal y de su finalidad, esencial a su propia estructura, derivándose necesariamente la posibilidad de interpretación, para poder conformar un sistema coherente con los mandatos constitucionales que deben servir de guía (cfr. mi voto *in re* “**Fiscalía de Estado de la Provincia c/Poder Ejecutivo Provincial s/medida cautelar**”, N° 2245/09, de fecha 16/12/09, de la Secretaría de Demandas Originarias de este STJ).

Que la interpretación seguida por este Superior Tribunal con respecto a los fallos en los que la Corte Suprema de Justicia de la Nación fijó postura por la validez de las normas del Código Civil, con relación a los extremos de la vigencia de la acción relativa a los tributos, entonces, permite aceptar que esa era la ley que regía el caso y que la nueva ley haya establecido la validez de las leyes provinciales no produce el efecto de hacer aparecer la validez de éstas con anterioridad a aquella sanción, ya que como se vio, antes regía el Código Civil. Si bien podría opinarse que las leyes provinciales se encontraban vigentes, lo concreto es que, en los casos judiciales en que el Tribunal intervino, como en los que lo hizo la Corte Federal, la cuestión por la competencia del Congreso Nacional para la regulación de la prescripción de la

acción en materia tributaria, se encontraba asentada.

Es por ello que no comparto el criterio que interpretó que el “nuevo” Código Civil solo vino a hacer resurgir la validez de las normas provinciales que ya existían. En rigor no eran las normas válidas que regían los casos, por tanto su plena validez solo puede reputarse a partir de la entrada en vigencia de la ley 26.994. (cfr. STJ La Pampa, Sala A, “*Dirección General de Rentas c/ De la Mata...*”, expte N° 1568/16). El argumento utilizado en orden al carácter supletorio de las normas del derecho privado, tampoco resulta suficiente, toda vez que ello era evidente en la misma redacción del anterior Código Civil que sin embargo no resultó determinante, en la interpretación de los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y que de manera circular vuelve sobre el eje ya analizado en términos de la uniformidad de plazos que el Congreso de la Nación debía establecer.

Tan firme resultó la defensa que la Corte Suprema de Justicia de la Nación realizó de su criterio, que en el precedente “*Volkswagen de ahorro para fines determinados S.A c/ Provincia de Misiones*” del 5 de noviembre del año 2019, juzgó como “deficiencia aguda” el criterio de la Corte Provincial que desoyó aquellos criterios, máxime cuando fueron advertidos por el voto de uno de los ministros del Tribunal provincial (cfr. Parágrafo 3° *in fine*). Con lo que resultaba evidente que, al menos con la misma integración, el resultado a obtener sería el mismo, como también lo apuntó el dictamen de la procuradora Monti en el citado caso.

Era indiscutible que la obligatoriedad “moral” de aquellos precedentes forzaba a la incorporación de argumentos no tratados por la Corte Federal para

intentar un cambio jurisprudencial, o al menos dejar opiniones a salvo y en contrario para poder, a todo evento y a la luz del Código Civil y Comercial, pretender hacer operativas “ex tunc” las normas provinciales. Por tanto y en estricto rigor, los casos a juzgar deben diferenciarse entre aquellos regidos por el “viejo” código civil y las, ahora sí, válidas leyes provinciales en la materia, según que ellos sean pasibles de ser subsumidos en unas u otras leyes, en virtud de las reglas previstas para los casos “nuevos” o al momento de su entrada en vigencia el 1º de agosto del año 2015. Y en este sentido se debe diferenciar sobre aquellas situaciones consolidadas y consumidas al amparo de la norma anterior, sus efectos, y aquellas que se encuentren en curso de ejecución sin haberse constituido aún, al momento de la mentada entrada en vigencia.

Que justamente dicho distingo fue el que efectuó la Corte Suprema en el caso “Volkswagen” citado, estableciendo que los períodos de la obligación tributaria que allí se discutían habían sido todos constituidos al amparo del código civil y, por tanto, que el plazo de prescripción para obtener su percepción era el previsto en dicho cuerpo sustantivo.

Nuestro sistema constitucional previó un régimen Republicano y Federal que proyecta efectos al interior del subsistema judicial, colocando a la Corte Suprema como el máximo interprete de la Constitución y de las leyes que en su consecuencia se dictaren. Por el momento, tal esquema se encuentra en vigor y su funcionalidad es una empresa de todos quienes integramos los Poderes Judiciales del País. Las Cortes Provinciales llamadas a resolver en última instancia los casos locales, ostentan en dicho esquema un vital y esencial rol que contribuye a caracterizar la pertenencia del estado provincial como parte

integrante de una Nación soberana. Y así y como esas Cortes pretenden uniformar criterios interpretativos al interior de sus respectivos poderes judiciales, con el claro objetivo de consolidar el principio de seguridad jurídica y evitar una litigiosidad meramente declamativa, onerosa y desgastante para el ciudadano, tratándose de aquellas materias que la Constitución Nacional puso en cabeza de la Corte Suprema, conforme a las respectivas leyes que instrumentaron tal posibilidad, su eficacia nomofiláctica, no puede ser perturbada, en el ámbito jurisdiccional, por interpretaciones contrarias que solo contribuyan a engrosar la estadística de casos a resolver, con suerte y final predestinado de antemano y sin mucho esfuerzo intelectual. La común empresa que esto supone, permite fortalecer a los poderes judiciales provinciales, en el esfuerzo compartido de superar abstractas antinomias que en algún aspecto pudo contribuir con la hipertrofia de casos que ingresan a la Corte Federal. La correcta resolución de los asuntos judiciales por parte de las Cortes Provinciales, en aquellos asuntos de innegable cariz constitucional o convencional, pasibles de generar “casos federales”, debe poder mostrar la excelencia jurídica en su abordaje, relevando la manera correcta en que, con anterioridad lo hizo el Supremo intérprete que nuestro sistema constitucional previó para ello. Es cierto que esto no basta para evitar tal intervención, empero, la confirmación del criterio sin duda contribuirá a ir perfeccionando la anhelada certeza jurídica que todo conflicto judicial busca asegurar.

En el ámbito provincial una ley local enmarcó los efectos de los fallos de este Superior Tribunal de Justicia y su constitucionalidad fue aceptada en un “viejo” precedente dictado en mi anterior rol de juez de la Cámara de Apelaciones de la Provincia con este alcance: “...*Es que debe aceptarse que la tésis del mentado artículo 37, al colocar a los fallos del Superior Tribunal de*

*Justicia como jurisprudencia obligatoria para los Tribunales inferiores, en la interpretación y aplicación de cláusulas constitucionales o de la ley, importa el reconocimiento de una función esencial dentro de nuestro sistema procesal penal, así en lo atinente a la unificación de criterios jurisprudenciales y la interpretación uniforme de las normas jurídicas, proporcionando un mínimo de certeza en el derecho, necesario para contribuir con la sensación de seguridad jurídica.”... “Asimismo el respeto por los precedentes del Superior Tribunal de Justicia, que se impone por el mentado artículo 37, permite la adecuación a los principios de economía y celeridad procesal, previstos en el artículo 16 de la ley 110, en tanto que se tiende a evitar el desgaste jurisdiccional que significaría resolver una cuestión, en contra de lo decidido por el alto Tribunal, para que arribado el asunto a su conocimiento, éste deba reiterar su interpretación.”*

*“Y ello no importa una visión estática de la evolución que el Superior Tribunal pueda efectuar, del análisis jurisprudencial que corresponda, sobre el alcance de determinada manifestación normativa, ya que siempre la opinión contraria, dejada a salvo por cada magistrado, podrá alimentar la expectativa de aquella parte del proceso penal, que ostente un legítimo derecho a replantear el tema. Se trata, en consecuencia de que no sea el magistrado inferior el que derechamente desoiga el criterio del Superior Tribunal, motivando su intervención, sino de que la parte acusadora o la defensa plantee la cuestión ante dicho Tribunal, por propia iniciativa del interés que pretenda tutelar.”*

*“Claro está que la jurisprudencia obligatoria, sólo ‘obliga’ en aquello que expresamente o aún implícitamente fijó y no sobre lo que nada se dijo, por lo*

*que resultará válida aquella interpretación que aborde el análisis de determinada ley, con pautas o criterios no utilizados por el Superior Tribunal, pero sin invadir lo que expresa o implícitamente ya se resolvió. Lo contrario, es decir, una ´reinterpretación´ de aquella materia analizada por el alto Tribunal de la Provincia, no resultará válida, a menos que se proceda, previamente, a la deslegitimación interna del artículo 37 de la ley 110, mediante la declaración de su inconstitucionalidad.” “...el sentido del artículo 37 de la ley 110 se inserta en los fines de unificación y certidumbre en la interpretación de cláusulas constitucionales o legales. Ello en manos del Superior Tribunal de Justicia es, a mi criterio adecuado, en tanto resulta ser el último intérprete de la ley y la Constitución, previsto por la Constitución Provincial dentro de la estructura del Poder Judicial de la Provincia. De manera que la declaración de inconstitucionalidad, siendo una herramienta de ultima ratio, no se manifiesta necesaria, teniendo en cuenta lo ya sostenido en orden a que el sistema no implica una visión estática en la evolución jurisprudencial y la manera en que podría alentarse dicho cambio” (“Mayorga, Roxana s/ suspensión del juicio a prueba”, N° 2044, sala penal, del mes de junio del año 2003).*

Sigo manteniendo los principios que inspiraron aquella interpretación, que asimilo a la argumentación arriba efectuada y en su consecuencia, no me resulta factible modificar el criterio que sostengo hacia el interior del Poder Judicial Provincial de modo distinto que el valorado con relación a los fallos de la Corte Federal, aún cuando no exista norma legal que obligue a seguir el precedente, en tanto la propia estructura constitucional indicada, recomienda, por los principios que gobiernan el esquema de funcionamiento del subsistema judicial, el respeto por los precedentes que invariablemente y con el mismo sentido fueron resolviendo lo atinente a la materia aquí considerada. Así, en mi

criterio, el objetivo fijado en el preámbulo de la Constitución Nacional, de afianzar la justicia, se robustece.

Con lo expuesto entonces, adhiero al voto del estimado colega que me precede, respecto de los períodos que corresponde alcanzar por la acción de repetición planteada por la parte actora. Es que habiéndose consagrado la inconstitucionalidad de lo percibido por la demandada, con el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en fecha 29 de abril del año 2015, el derecho a la repetición fue consolidado y debe abarcar los períodos hasta donde lo abonado por la parte actora resultó deslegitimado por el alto Tribunal y ello aconteció enteramente al amparo de la validez del código civil anterior, que como se vio, regía sobre el caso, tal lo expresamente argumentado por la Corte Suprema en fecha 12 de julio del año 2016, en este mismo asunto, “...*la eficacia del pronunciamiento dictado* (se refiere al aludido precedentemente del mes de abril del año 2015)...*en el que se declaró la invalidez constitucional del artículo 3° de la ley local 854, debe considerársela extendida a los períodos del gravamen local que se denuncian como pagados durante la sustanciación del proceso antecedente.*” (cfr. CSJN 4969/2015, párrafo 3°).

**3.** Que comparto también, con el voto ya indicado, el análisis cursado con relación al tratamiento que corresponde efectuar atinente al fundamento utilizado por la parte demandada que involucró la vigencia de la ley 990.

En este punto y en efecto, el acto administrativo por el cuál se hizo lugar parcialmente al reclamo del actor, adolece tanto de causa como de motivación, conforme las referencias argumentadas en el voto precedente y que comparto plenamente.

El organismo demandado es un ente autárquico, responsable del ejercicio del poder tributario de la Provincia y como tal autorizado a la fiscalización, determinación y percepción de los tributos locales. Ostenta la atribución legal para actuar en juicio por sí mismo,- en nuestro ámbito-, sosteniendo su postura y cuestionando la del contribuyente. En el marco de sus propias incumbencias, resuelve los planteos efectuados por los ciudadanos o personas jurídicas, valorando la normativa aplicable en la materia y generando resoluciones o actos administrativos de innegables efectos jurídicos. La especialización de la materia en la que actúa, lo obliga no solo a conocer la normativa aplicable sino también la interpretación que sobre ella efectúan los tribunales, para los mismos o análogos casos en los que le toca intervenir. Prueba de ello, resultan las citas jurisprudenciales que invoca y que constituyen ya un estilo incorporado en sus manifestaciones, tanto en la esfera administrativa como jurisdiccional.

La esencial misión que su ley de creación le otorgó, lo pone como garante de una de las necesarias fuentes de ingreso del tesoro provincial. El fundamental ejercicio de tan importante rol, contribuye con los altos objetivos que nuestra Constitución puso en cabeza del Estado y que justifican que aquella función sea celosamente ejercida, para la mejor y más adecuada defensa de los fondos públicos con los que el Estado debe afrontar sus obligaciones.

Que sin embargo y aún relevando los altos objetivos que el organismo demandado debe cumplir, su actividad no puede desarrollarse de modo tal que se convierta en un ciego y automático ejercicio meramente recaudatorio, por

cuanto es evidente que se debe poder conjugar aquella esencial actividad con la rectitud que debe insuflar a sus actos. La conformación de fondos públicos debe estar precedida de conductas funcionales que fortalezcan su legitimidad de origen, toda vez que ello coadyuva justamente, a que el cumplimiento de los fines estatales sea llevado a cabo en un contexto que permita excluir la arbitrariedad. Si así no fuera, si la interacción que tal organismo desarrolla con el contribuyente, pudiera desorbitarse aún en un esquema de discrecionalidad reglada, en la defensa de aquellos incuestionables objetivos, lejos de contribuir a la seguridad jurídica y eficaz contribución de los ciudadanos para el sostenimiento de las cargas públicas, estaría enviando un mensaje contradictorio y desalentador para que la actividad económica se desenvuelva con respeto a las reglas establecidas para ello. Si el bienestar general se nutre de la generación de marcos adecuados para la inversión y progreso de los habitantes, seguramente que ello debe poder realizarse desalentando conductas que terminen confrontando y frustrando esos fines.

En el presente caso, se advierte que la parte demandada tuvo cabal conocimiento del alcance de los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Supo también los motivos que generaron la derogación del texto legal, cuestionado en aquella sede judicial, que justificó la sanción de una nueva ley provincial para la instrumentación de la tasa controvertida, como lo demuestra el decreto de promulgación del Poder Ejecutivo provincial.

Que todo ello aconteció con relación al mismo contribuyente que aquí demanda, que invocó tales circunstancias que la parte demandada no puede desconocer, en tanto es evidente que involucró el mismo conflicto con iguales protagonistas actuando aquí como partes contrarias.

Con dichas referencias que pudieron y debieron servir de antecedentes necesarios y suficientes para responder el planteo del actor en su sede, se generó una resolución administrativa inmotivada, al utilizar argumentos meramente aparentes y alejados de aquellas circunstancias concretas que debía valorar.

Es que no se trató de una interpretación normativa, aislada de los casos judiciales que ya habían resuelto sobre el tema. No resultó ser un supuesto en donde el organismo demandado interpreta y aplica un texto legal pertinente y de su estrecha incumbencia, reiterando, por caso, sus mismos precedentes. Antes bien se trató de un caso, que tuvo una clara resolución por parte del máximo tribunal del País, en la misma línea interpretativa reiterada y sostenida en el tiempo, cuyo fallo sirvió justamente de antecedente para motivar la acción de repetición.

Que en consecuencia, no puede reputarse debidamente fundada la negativa del organismo fiscal para repeler con eficacia el planteo de repetición. De ello se deriva mi adhesión a la nulidad propuesta en el voto precedente. Así también se cumple con el requisito atinente a que los fallos de este Superior Tribunal de Justicia deben poder alcanzar a las circunstancias existentes al momento de su dictado (conforme inveterada doctrina de la CSJN, que pondero aplicable a este STJ, Fallos 304:1716; 306:1160; 318:2438; 320:1653; 325:28 y 2275; 327:2476; 331:2628; 333:1474; 335:905, entre otros), siendo que la ley 990 hoy derogada, fue utilizada por la parte demandada con un peso incompatible con el alcance del fallo de la Corte Suprema, en tanto su texto contenía la misma estructura que fuera desvalorada por el máximo Tribunal, no

resultando acertado apelar al argumento atinente a la diferencia numérica y temporal de su vigencia, despreciándose así mínimos estándares razonables de interpretación. Así no se contribuye con los altos fines que el organismo está llamado a cumplir, en tanto el profesionalismo con el que debe ejecutar su actividad presupone tener presente el Principio de Razonabilidad también y sobre todo en su propia sede. Es que no se requiere un análisis muy profundo para entender que, si la Corte Suprema de Justicia entendió inconstitucional la conformación estructural de la norma allí analizada y, que la ley 990 ostentaba la misma estructura que importó para el máximo Tribunal la creación de un derecho de exportación, aún con importes diferentes, entonces claramente no podía oponerse a la pretensión repetidora el hecho de no haberla cuestionado específicamente.

Que si bien lo expuesto no cuestiona ni pone en duda que lo resuelto por el organismo demandado se efectuó al amparo de leyes vigentes, con lo que no se está predicando que hubo allí una conducta ilegal o ilícita, lo concreto es que, a los fines del presente caso, el abordaje argumental utilizado en sede administrativa ostenta un claro designio contrario a lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con efecto directo para la pretensión del actor, quien obtuvo de dicha sede judicial un pronunciamiento que fijó definitivamente el alcance y determinación del derecho que con éxito defendió.

Es por ello que coincido también con la imposición de las costas del proceso a la parte vencida. La libre utilización de fundamentos que considerados en la faz administrativa sean allí valorados como los más adecuados y aún apoyados en un marco normativo que también se apreció allí como correcto, si bien no ofrece reparos en tanto obedece a su ámbito de

competencia, también supone al mismo tiempo y en simultáneo que la valoración jurisdiccional posterior desvalore aquel argumento y aplique la ley que solo como excepción faculta a prescindir del baremo de la “derrota” para la imposición de las costas. Por los antecedentes del caso ya señalados y lo argumentado en su consecuencia, no advierto que la excepción, cuyo fundamento debe poder asentarse en parámetros de razonabilidad, pueda ser aquí trasladable.

4. Con lo dicho, adhiero al voto del Ministro Sagastume.

**A la segunda cuestión el Sr. juez Carlos Gonzalo Sagastume dijo:**

En atención a lo expuesto al resolver el interrogante anterior, a la cuestión en estudio propongo hacer lugar a la demanda contencioso administrativa promovida a fs. 155/166 vta. y, en su mérito: 1) declarar la nulidad absoluta de la Resolución General AREF N° 463/2017 en cuanto admite sólo parcialmente la pretensión de repetición de la actora; 2) condenar a la Agencia de Recaudación Faguina a repetir a Estremar S.A. los importes abonados en concepto de Tasa de Verificación de Procesos Productivos por los períodos 10/2009 a 11/2011 y 09/2014 a 02/2015, con los intereses previstos en el artículo 161 del Código Fiscal devengados conforme la metodología allí establecida; 3) imponer las costas del proceso a la demandada vencida (art. 58 del CCA). **Así voto.**

El **Sr. juez Javier Darío Muchnik** comparte y adhiere a la solución propuesta por el vocal preopinante.

Con lo que terminó el Acuerdo dictándose la siguiente

## **SENTENCIA**

**Ushuaia, 11** de agosto de 2020.

**Vistas:** las consideraciones efectuadas en el Acuerdo que antecede

### **EL SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTICIA**

#### **RESUELVE:**

**1º.- HACER LUGAR** a la demanda promovida, declarar la nulidad absoluta de la Resolución General AREF N° 463/2017 en cuanto admite solo parcialmente la pretensión de repetición de la actora y condenar a la Agencia de Recaudación Fueguina a repetir a Estremar S.A. los importes abonados en concepto de tasa de verificación de procesos productivos por los períodos 10/2009 a 11/2011 y 09/2014 a 02/2015, con los intereses previstos en el art. 161 del Código Fiscal devengados conforme la metodología allí establecida.

**2º.- IMPONER** las costas a la demandada vencida.

**3º.- MANDAR** se registre, notifique y cumpla.

**Registrado: T° 118 - F° 33/47**

**Fdo: Dr. Carlos Gonzalo Sagastume Presidente STJ. y Dr. Javier Darío Muchnik Vicepresidente STJ.**

**Ante Mí: Dra. Roxana Cecilia Vallejos, Secretaria SDO. - STJ.**