

Buenos Aires, 20 de marzo de 2012

Vistos los autos: "Lago Espejo Resort S.A. c/ Neuquén, Provincia del y otro (Estado Nacional) s/ acción meramente declarativa (impuesto inmobiliario e ingresos brutos)", de los que

Resulta:

I) A fs. 27/36 se presenta Lago Espejo Resort S.A. e inicia demanda contra la Provincia del Neuquén y contra la Administración de Parques Nacionales (en adelante, "APN"), a fin de hacer cesar el estado de incertidumbre respecto del poder de imposición que ambas demandadas alegan tener sobre el establecimiento de su propiedad que explota como hotel, ubicado en el Parque Nacional Nahuel Huapi, a orillas del Lago Espejo.

Manifiesta que de acuerdo a lo dispuesto por la ley 22.351, la Nación ejerce tanto el dominio como la jurisdicción sobre las tierras fiscales ubicadas en el Parque -creado por la ley 12.103 con anterioridad a la creación de la Provincia por la ley 14.408- dentro del cual se encuentra asentado su establecimiento.

Expone, que como consecuencia de ello, la APN le exige el pago de un derecho anual en concepto de "habilitación para actividades turísticas", según lo dispuesto por el artículo 15, anexo 1, de la resolución 297/04 de dicho organismo.

Aduce que en la causa "Provincia del Neuquén c/ Lago Espejo Resort S.A. s/ apremio" (Expte. 318763/4), en trámite ante la Secretaría de Procesos Ejecutivos n° 3 de esa provincia,

se le exige el pago del impuesto inmobiliario previsto en los artículos 166 y siguientes del código fiscal local. Señala, asimismo, que según los términos del dictamen emitido por el órgano competente de la Dirección de Rentas de la Provincia del Neuquén en el expediente 2753-12.761/2001, la provincia también pretende que se le abone el impuesto sobre los ingresos brutos por la actividad hotelera que lleva a cabo.

Observa que este último tributo recae sobre el mismo hecho imponible que contempla la resolución 297/04, lo que configura, a su entender, un caso típico de doble imposición y una violación por parte de la provincia de la prohibición prevista por el artículo 9º de la ley 23.548.

Sobre esa base, afirma que "ambas demandadas -Estado Nacional, Administración de Parques Nacionales, y Provincia de Neuquén- pretenden para sí, someter a Lago Espejo Resort S.A. a su jurisdicción, imponiendo cada una, la obligación del pago de los tributos contemplados por sus respectivas normativas, los que, en algunos casos -tal como el de ingresos brutos- se superponen configurando un caso típico de doble imposición" (fs. 31).

Sostiene que la vía del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación es procedente para poner fin a la situación de incertidumbre en que se encuentra.

II) A fs. 124/127 contesta demanda la Administración de Parques Nacionales (APN). Tras poner de resalto que el Estado Nacional tiene el dominio y la jurisdicción sobre los parques nacionales, indica que las áreas protegidas bajo el régimen de

la ley 22.351 son establecimientos de utilidad nacional y que la segunda parte del artículo 75, inc. 30, de la Constitución Nacional determina un claro límite al ejercicio de los poderes de imposición de la provincia en cuanto pudiesen afectar a tales establecimientos.

Señala que no es posible conocer el grado en que la imposición del tributo afecta la ecuación económico-financiera de la actora, pues no cuantificó el perjuicio que le ocasionaría el pago del impuesto a la Provincia y de los derechos de explotación a la Administración de Parques Nacionales.

Observa que la actora se abstiene de pagar tanto los derechos que ella le impone (Res. HD. 502/001 y 297/04), como los tributos reclamados por la provincia.

Afirma que, en ejercicio del poder conferido por el artículo 23 de la ley 22.351, dicho organismo nacional percibe de la actora un derecho de explotación comercial por realizar una actividad de esa naturaleza dentro de un área protegida, dado que se favorece por la actuación del organismo que organiza y brinda "una infraestructura operativa y de recursos humanos para mantener incólumes las bellezas naturales del área, beneficiando la actividad comercial que desarrolla el actor, en tanto esas tierras tienen un valor comercial suplementario justamente por hallarse en jurisdicción de Parques Nacionales" (fs. 127).

Sobre la base de lo dispuesto por el artículo 75, inciso 30, de la Constitución Nacional, entiende que en los establecimientos de utilidad nacional tanto el organismo como la

provincia tienen facultades de imposición, siempre que los que ejerza esta última no interfieran con los fines del establecimiento en cuestión. Concluye que en el caso no se encuentra probada dicha interferencia (v. fs. 127 in fine).

III) A fs. 191/200 contesta la demanda la provincia del Neuquén. Niega que exista incertidumbre acerca de las facultades concurrentes de imposición, que el Estado Nacional sea el titular dominial del inmueble de la actora y de toda el área ocupada por el parque nacional, y que se viole la prohibición contenida en el artículo 9° de la ley 23.548.

Arguye que dominio y jurisdicción son dos conceptos sustancialmente diferentes que pueden o no recaer sobre un mismo titular. Aclara que se trata de un inmueble que fue desafectado del dominio público a fin de adjudicarlo en venta a particulares con destino a la construcción y explotación de un hotel y que, por estar situado dentro de un parque nacional, se encuentra sujeto a la reglamentación vigente vinculada a la conservación del medio ambiente, la flora, la fauna y el ecosistema de la región. Agrega que la jurisdicción que ejerce la APN está limitada a la administración y control de los parques y las reservas nacionales, y enumera diversas atribuciones y deberes que le corresponden según lo dispuesto por las leyes 12.103 y 22.351.

Puntualiza que el inmueble está ubicado dentro del territorio de la provincia según los límites establecidos por la ley de creación 14.408 y que, por lo tanto, se encuentra sometido a su jurisdicción, sin perjuicio de la que se atribuyó

legalmente al organismo nacional en lo que atañe a su competencia específica.

Indica que la reforma constitucional de 1994 restringió las potestades del Estado Nacional en los establecimientos de utilidad nacional, pues antes tenía la facultad de dictar una legislación exclusiva en estos lugares, y a partir de la reforma sólo la "legislación necesaria" (artículo 75, inciso 30). Sostiene que la norma constitucional le otorga una incumbencia limitada al logro de los fines específicos del establecimiento.

Recuerda que las provincias conservan todo el poder no delegado al Gobierno Federal —en particular el de policía e imposición—, y tienen en los lugares en examen las mismas potestades que ejercen en todo su territorio, con la única limitación de no interferir en el cumplimiento de los fines para los que fueron creados.

Aclara que si bien los parques nacionales se encuentran comprendidos dentro del concepto de establecimiento de utilidad nacional, ese carácter no se transmite a todas las actividades que allí se desarrollan. En este sentido arguye que la actividad hotelera vinculada a la industria turística reviste naturaleza esencialmente comercial, que al ser ejercida dentro de un parque nacional está sometida a especiales reglamentaciones sobre preservación del ambiente natural y conservación de la fauna y la flora autóctona; mas en todo aquello ajeno a la preservación del respectivo ecosistema, el

inmueble se mantiene sujeto al ordenamiento legal de la provincia en cuyo territorio se ubica.

Niega que se configure un caso de doble imposición, pues el derecho anual por habilitación comercial que recauda la APN es una tasa de naturaleza administrativa que se sustenta en el ejercicio del poder de policía estatal; mientras que los impuestos inmobiliario y de ingresos brutos que pretende cobrar la Provincia, se vinculan con hechos imponibles diferentes; el primero grava la propiedad de la actora, y el otro los ingresos generados por el ejercicio habitual de una actividad lucrativa.

Destaca, finalmente, que existe coincidencia a ese respecto con la posición asumida por la Administración de Parques Nacionales.

IV) Clausurado el período probatorio, a fs. 270/271 la Administración de Parques Nacionales presentó su alegato, e hicieron lo propio a fs. 273/278 y 280/285 la provincia demandada y Lago Espejo respectivamente.

V) A fs. 288/291 obra el dictamen de la señora Procuradora Fiscal sobre las cuestiones constitucionales propuestas.

Considerando:

1º) Que esta demanda corresponde a la competencia originaria de esta Corte según los artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional.

2º) Que en primer lugar se debe determinar si la cuestión traída a juicio habilita la vía del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. En tanto no se trata de un asunto meramente consultivo ni de una indagación especulativa, sino que las cuestiones planteadas responden a un "caso" y buscan precaver los efectos de actos en ciernes –a los que se atribuye ilegitimidad– y fijar las relaciones legales que vinculan a las partes en conflicto, se cumplen los requisitos exigidos por la doctrina del Tribunal para tenerlos por configurados (Fallos: 318:30; 323:1206; 327:2529; 328:4320, entre otros).

En efecto, en el sub lite cabe considerar procedente la acción impetrada toda vez que existe resolución administrativa que determina el impuesto sobre los ingresos brutos (fs. 45) y boleta de deuda por el impuesto inmobiliario (fs. 13/15). De esos instrumentos surge la clara conducta del fisco provincial de perseguir su cobro. Ello se ve corroborado por el proceso ejecutivo al que se hizo referencia en el cuarto párrafo del resultando I precedente, por el que se persigue el pago del impuesto inmobiliario previsto en los artículos 166 y siguientes el código procesal local. Asimismo, se encuentra acreditado el propósito de la provincia de que la actora pague el impuesto a los ingresos brutos por su actividad hotelera (fs. 68/71 del expediente 2753-12.761/2001 de la Dirección de Rentas de la Provincia del Neuquén).

Asimismo, surge claro que la actora paga un canon a la Administración de Parques Nacionales, por estar su inmueble dentro del Parque Nahuel Huapi y por realizar allí la

explotación a la que se hizo referencia. La percepción de estas sumas estaría justificada en las previsiones contenidas en el artículo 23, inciso o, de la ley 22.351.

3º) Que frente a todo ello el cuestionamiento de Lago Espejo Resort S.A. se dirige a controvertir el alcance de las facultades provinciales para exigir los pagos ya referidos a la luz de las normas constitucionales y nacionales que regulan las actividades que se desarrollan en el Parque Nacional Nahuel Huapi, dentro del cual se ubica su emprendimiento hotelero (ver fs. 290 vta. y 291, dictamen de la señora Procuradora Fiscal).

4º) Que en el precedente de Fallos: 323:4046 el Tribunal tuvo oportunidad de examinar la legislación vinculada a los parques nacionales situados dentro del territorio de la Provincia del Neuquén.

Recordó entonces que la ley 12.103, por la que se determinó la creación de la Dirección de Parques Nacionales, se creó el Parque Nahuel Huapi, se fijaron sus límites y se estableció el régimen legal de sus tierras.

Por medio de su artículo 15 se declararon bienes del dominio público a las tierras de propiedad fiscal situadas dentro del perímetro del parque o reserva, y se excluyó las tierras pertenecientes al dominio privado, las destinadas a los asentamientos poblacionales, y los lotes ya adjudicados en venta.

A través de la ulterior provincialización del hasta entonces territorio del Neuquén dispuesta por la ley 14.408, se

contempló el destino de las tierras y se dispuso que "pasarán al dominio de las nuevas provincias los bienes, situados dentro de sus respectivos límites territoriales que pertenezcan al dominio público o privado de la Nación, excepto aquellos que necesite destinar a un uso o servicio público nacionales, en cuyo caso la reserva deberá establecerse por ley de la Nación..." (artículo 10).

Más tarde, por medio de la ley 17.830, se aclaró que la transferencia a las provincias no alcanzaba a "los bienes pertenecientes al dominio público o privado de la Nación que al tiempo de la provincialización estaban afectados o destinados a servicios o usos de utilidad o interés público nacional, los cuales continuarán en el dominio de la Nación".

Por su parte la ley 22.351 estableció en qué casos ciertas áreas del territorio nacional podían ser declaradas parque o reserva nacional o monumento natural, y determinó que la autoridad de aplicación era la Administración de Parques Nacionales y precisó sus atribuciones y deberes.

5º) Que el Parque Nacional Nahuel Huapi, en donde se encuentra emplazado el inmueble en cuestión, fue constituido en los entonces territorios del Neuquén y Río Negro que, como tales, formaban parte del Estado Nacional y era, por lo tanto, preexistente a la conformación de esas provincias (Fallos: 327:2354).

Si bien dicho parque fue declarado parte del dominio público de la Nación en virtud de lo ordenado en el artículo 15 de la ley 12.103 -de creación del Parque Nacional Nahuel Huapi,

del año 1934—, el inmueble y la actividad sobre los que recaerían los gravámenes objeto de este proceso fue excluido de la declaración de dominio público establecida en el artículo 15 referido. En efecto, a través del decreto nacional 1066/36, dictado el 9 de septiembre de 1936 (Boletín Oficial del 22 de octubre de ese año), y con fundamento en el artículo 22, inciso 2º, de la ley citada, se determinó que quedaba excluida de dicha categorización "...la superficie de dos hectáreas con un frente de cien metros, sobre la costa Sud del Lago Espejo, dentro del Parque Nacional Nahuel Huapi".

A su vez, el mismo decreto autorizó a la Dirección Nacional de Parques Nacionales para adjudicar la fracción individualizada en venta a los señores Dora y Willi Meier, con destino a la construcción y explotación de un hotel (fs. 4 y 65 del expte. administrativo 2753-12761/2001, y fs. 29 del expte. 2253-19625/2003).

6º) Que la actora adquirió la porción referida en el año 1997 —hecho no controvertido en autos—, por escritura pasada ante la escribana Ana María Chiesa el 11 de agosto de 1997, la que fue inscripta en el Registro de la Propiedad de la Provincia del Neuquén el 16 de septiembre del mismo año (v. fs. 5/11, y 23/28, expte. administrativo 2253-19625/2003; y fs. 10 vta. de este proceso).

Al tratarse de un inmueble enajenado por un particular, se dejó constancia en el instrumento público referido de que se había dado cumplimiento al artículo 7º de la

ley 22.351, que prevé en estos casos el derecho preferente de adquisición por parte del Estado Nacional.

Asimismo, se dio cuenta del pago por parte del vendedor de todos los impuestos provinciales relativos a dicho inmueble, a los fines de la traslación del dominio (fs. 9, nota marginal).

En ese instrumento público se contempló que la parte compradora pudiera "afectar el inmueble hipotecado a la explotación comercial hotelera en todas sus formas, incluso en la modalidad de tiempo compartido".

7º) Que, establecida la situación del bien, el hecho de que se encuentre emplazado dentro del Parque Nacional Nahuel Huapi constituye una circunstancia relevante a los fines de decidir la cuestión planteada, dada la regulación constitucional que gobierna esos enclaves considerados establecimientos de utilidad nacional.

En consecuencia es necesario examinar la disposición contenida en el artículo 75, inciso 30, de la Constitución Nacional, en cuanto resulta aplicable al caso.

El texto actual de la denominada "cláusula de utilidad nacional" proviene de la reforma constitucional de 1994, que modificó el entonces artículo 67, inciso 27, cuya aplicación había dado lugar a interpretaciones divergentes en el tiempo. La norma en cuestión dispone actualmente que es facultad del Congreso Federal legislar "para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional", bien

que respetando el poder de policía e imposición local en tanto no perturbe el cumplimiento de aquellos fines.

Señala Bidart Campos que "ya no habla de legislación 'exclusiva', sino de legislación 'necesaria', habiendo además eliminado la mención de que los establecimientos aludidos se emplazan en 'lugares adquiridos por compra o cesión' en las provincias. Esa legislación necesaria queda circunscripta a los fines específicos del establecimiento, y sobre ellos las provincias y los municipios conservan sus poderes de policía e impositivos en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines" (v. Bidart Campos, Germán José, "Manual de la Constitución reformada", Ediar, Tomo I, Buenos Aires, 1998, pág. 458).

8º) Que como bien lo recuerda la señora Procuradora Fiscal en su dictamen de fs. 288/291, el constituyente de 1994 siguió la línea predominante en la jurisprudencia de esta Corte emergente, entre otros, de los precedentes de Fallos: 296:432, 299:442; 302:1223 y 1236; 304:163 y 305:1381, que en lo sustancial implica que la exclusión de la jurisdicción provincial en los enclaves en examen debe circunscribirse a los casos en que su ejercicio afecte efectivamente la satisfacción del propósito de interés público característico de un establecimiento de utilidad nacional.

En ese contexto, este Tribunal en su actual composición ha tenido ocasión de señalar, sobre la base de que los establecimientos de esta naturaleza no cuentan con inmunidad absoluta ante la potestad de imposición general que corresponde

a las provincias, que asume relevancia el tradicional precedente de Fallos: 137:212, en el que se dejó bien en claro el carácter preponderante de la prueba para los asuntos en que se ventilen planteos como el que se pretende introducir en este proceso. En esa oportunidad se sostuvo que de la consideración de las circunstancias de hecho "...ha de derivar el concepto jurídico con que habrá de decidirse si existe o no entre las leyes de referencia la incompatibilidad alegada..." (Fallos: 330:4144).

De todo lo antedicho cabe extraer dos consecuencias: las actividades desarrolladas en los establecimientos de utilidad nacional no cuentan con inmunidad absoluta ante la potestad de imposición general que se reconoce a las provincias; y el menoscabo al fin público concebido ha de ser efectivamente demostrado por quien lo alega.

9º) Que de tal manera resulta exigible y necesario para quitar validez constitucional a la pretensión provincial acreditar el modo en que el ejercicio de los poderes locales impide, perturba, dificulta, frustra o entorpece los fines federales que determinan la creación del establecimiento (arg. Fallos: 312:1870 y 322:2598), toda vez que la utilidad nacional asignada a una actividad no autoriza sin más a concluir que la Nación atraiga hacia sí toda potestad de manera exclusiva o excluyente (arg. Fallos: 330:4144).

10) Que a la luz de este estándar interpretativo el impuesto inmobiliario, y el correspondiente a los ingresos brutos, reglados en los artículos 152 a 180 y siguientes, y 181 a 217 del Código Fiscal de la Provincia del Neuquén,

respectivamente, no aparecen como incompatibles con la satisfacción del propósito de interés público característico del Parque Nacional Nahuel Huapi.

La pretensión provincial se centra en la configuración del hecho imponible; así, en el caso del impuesto inmobiliario que grava el bien, se cristaliza en mérito a la titularidad del inmueble referida en el considerando 6º precedente (v. fs. 5/11); y lo que alcanza el impuesto a los ingresos brutos es el ejercicio habitual y a título oneroso de la actividad comercial que lleva a cabo la empresa, sin consideración a la naturaleza del sujeto que la realice y el lugar donde se ejecuta (v. artículo 181 del Código Fiscal provincial; y fs. 197/199, del responde de la Provincia del Neuquén).

Frente a ello la actora no ha aportado ningún elemento que permita concluir que se ha probado que se configura la perturbación, dificultad, o frustración que justifique admitir su pretensión. Al respecto se ha limitado a efectuar una interpretación dogmática de las normas en las que basa su reclamo, sin aportar elementos que permitan valorar de qué manera el sometimiento a los gravámenes en cuestión produce el efecto que intenta hacer valer.

11) Que tampoco puede tener favorable acogida la petición que se formula sobre la base de la existencia de superposición tributaria (v. fs. 44 del expte. 2253-19625/2003), y la colisión que se configuraría al respecto con el compromiso

asumido por la provincia al adherir a la ley 23.548 (cfr. fs. 30 vta., y el alegato de la parte actora a fs. 280 vta.).

En el caso es insoslayable distinguir el impuesto a los ingresos brutos que reclama la Provincia, del canon que exige la Administración de Parques Nacionales a los fines de la habilitación correspondiente.

En efecto, en el primer supuesto –como ya se ha dicho– el hecho imponible es el ejercicio habitual y oneroso de la actividad comercial (v. el artículo 181 y ss. del código fiscal provincial).

En cambio en el segundo la Administración de Parques Nacionales, en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 23 de la ley 22.351, recauda anualmente de Lago Espejo Resort S.A. un canon por el aprovechamiento o explotación comercial que se le permite dentro de un área protegida, beneficiándose la actora por la infraestructura operativa y de recursos humanos que se da en el área (v. resolución 502/01, del Presidente del Directorio de Parques Nacionales a fs. 76 y ss., y fs. 127 y 270 vta.).

Es entonces en la naturaleza diversa de ambos gravámenes, el impuesto provincial a los ingresos brutos y el derecho que percibe la autoridad federal, donde anida la imposibilidad de admitir el argumento de la doble imposición que invoca la actora, toda vez que no se verifica la identidad que se alega.

Por lo demás, si bien es cierto que las jurisdicciones provinciales asumieron el compromiso de no establecer tributos locales análogos a los nacionales que se coparticipan (inciso b, primer párrafo, del artículo 9º, de la ley 23.548), también lo es que, precisamente, el impuesto sobre los ingresos brutos aquí cuestionado es uno de los expresamente excluidos de tal prohibición (tercer párrafo de la misma norma), sin que la empresa demandante haya fundamentado ni mucho menos demostrado que, por alguna circunstancia, se haya producido su desnaturalización y, en consecuencia, pudieran ser aplicables aquí las conclusiones de la doctrina de Fallos: 308:2153 (conf. dictamen de la señora Procuradora Fiscal a fs. 288/291).

12) Que en virtud de todo lo expuesto, la acción intentada por Lago Espejo Resort S.A. contra las codemandadas en la presente litis no puede prosperar.

13) Que las costas del juicio deben ser soportadas por la actora en virtud del principio objetivo de la derrota (artículo 68, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por ello y concordemente con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se resuelve: Rechazar la demanda seguida por Lago Espejo Resort S.A. contra la Administración de Parques Nacionales y la Provincia del Neuquén. Con costas (artículo 68, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, remítase copia a la Procuración General de la Nación y archívese. RICARDO LUIS LORENZETTI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO - CARLOS S. FAYT - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAÚL ZAFFARONI - CARMEN M. ARGIBAY.

L. 686. XLI.

ORIGINARIO

Lago Espejo Resort S.A. c/ Neuquén, Provincia del y otro (Estado Nacional) s/ acción meramente declarativa (impuesto inmobiliario e ingresos brutos).

ES COPIA

Nombre del actor: **Lago Espejo Resort S.A.**

Nombre del demandado: **Provincia del Neuquén y Estado Nacional.**

Profesionales intervinientes: **Héctor Mario Ceña, Marcelo M. Petrossi y Francisco Sanz; Martha Arias Cuenca y Trinidad Zapata; y Raúl M. Gaitán y Edgardo O. Scotti.**

Ministerio Público: **doctores Ricardo Bausset y Laura Monti.**

Para acceder al dictamen de la Procuración General de la nación
ingrese a:

http://www.mpf.gov.ar/dictamenes/2008/monti/lago_espejo_resort_1_686_1_xli.pdf

Impuesto sobre los ingresos brutos - Impuesto inmobiliario -
Provincias - Estado Nacional - Constitución Nacional - Parques
nacionales - Establecimiento de utilidad nacional - Dominio
público - Usos comerciales