

S.C. L. 686, L. XLI.

Ministerio Público
Procuración General de la Nación

Suprema Corte:

-I-

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

Expresa 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. Como consecuencia de ello, la APN le impone el pago de un derecho anual en concepto de “habilitación para actividades turísticas”, según lo dispuesto por el art. 15, anexo I, de la resolución 297/04 de dicho organismo.

Añade 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 arts. 87 y siguientes del Código Fiscal local. Asimismo, de acuerdo a 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 pretende que se le abone el impuesto sobre los ingresos brutos por la actividad hotelera que ejerce.

Afirma que este último tributo recae sobre el mismo hecho imponible que contempla la resolución 297/04 antes citada, 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 art. 9° de la ley 23.548.

Considera que la vía del art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación es procedente para poner fin a la situación de incertidumbre en que se encuentra y solicita que se dicte una medida cautelar a los efec-

tos de ordenar la suspensión del trámite de la ejecución fiscal iniciada por la provincia demandada ante los tribunales locales hasta tanto se dicte sentencia en este proceso.

-II-

A fs. 124/127 contesta demanda la APN. Tras destacar que el Estado Nacional tiene el dominio y la jurisdicción sobre los parques nacionales argentinos, sostiene que las áreas protegidas bajo el régimen de la ley 22.351 son establecimientos de utilidad nacional y que la segunda parte del art. 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.

Añade 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 APN.

Expresa que, en ejercicio del poder tributario conferido por el art. 23 de la ley 22.351, dicho organismo nacional percibe de la actora un derecho de explotación comercial en contraprestación por realizar una actividad de esa naturaleza dentro de un área protegida, beneficiándose por la infraestructura operativa y de recursos humanos que organiza y brinda para mantener incólumes las bellezas naturales del área.

-III-

A su turno, a fs. 191/200, responde 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 art. 9º de la ley 23.548.

Manifiesta 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



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

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.

Pone de resalto que el inmueble está ubicado dentro del territorio de la Provincia de conformidad con 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 mencionado en lo que atañe a su competencia específica.

Por otra parte, señala 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 ahora la Constitución se refiere a la “legislación necesaria” (art. 75, inc. 30), es decir que le otorga una incumbencia limitada a lo imprescindible para el logro de los fines específicos del establecimiento. Asimismo, las provincias conservan todo el poder no delegado al Gobierno Federal —en particular los de policía e imposición— y tienen 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 tales establecimientos.

Por último, aduce 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 en aquéllos se desarrollan. En este sentido, señala 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 autóctonas. En todo aquello ajeno a la preservación del respectivo ecosistema, el inmueble se mantiene sujeto al ordenamiento 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 sobre los ingresos brutos se refieren a hechos imponibles diferentes, ya que el primero grava la propiedad de la actora y el otro alcanza a los ingresos generados con motivo del ejercicio habitual de una actividad lucrativa.

-IV-

Tal como se expresó en el dictamen emitido en el incidente sobre medida cautelar (v. fs. 12/13 de ese expediente), V.E. es competente para entender en forma originaria en las presentes actuaciones (arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional).

Además, a mi modo de ver, la vía intentada del art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación resulta procedente, 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 los cuales surgen las sumas que el fisco provincial reclama. De esta manera, se configuran los requisitos exigidos por reiterada doctrina de V.E. (Fallos: 327:2529; 328:4320, entre otros) en tanto no se trata de una cuestión meramente consultiva 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.

Por lo tanto, estimo que la acción preventiva intentada tiene suficiente fundamento para ser utilizada como vía procesal.

-V-

De la forma en que ha quedado planteada la litis, el cuestionamiento de la actora se limita a controvertir el alcance de las facultades provinciales para exigir el pago de los impuestos inmobiliario y sobre los ingresos brutos, a la luz de las normas constitucionales y nacionales que regulan las activida-



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

des que se desarrollan en el Parque Nacional Nahuel Huapi, dentro del cual se ubica el establecimiento de la demandante.

- VI -

En el precedente de Fallos: 323:4046 V.E. tuvo oportunidad de examinar la legislación vinculada a los parques nacionales situados dentro del territorio de ese Estado provincial. Allí recordó que la ley 12.103, por la que se creó la Dirección de Parques Nacionales, creó simultáneamente los parques Nahuel Huapi e Iguazú, fijó sus límites y estableció el régimen legal de sus tierras. El art. 15 declaró bienes del dominio público las tierras de propiedad fiscal, situadas dentro del perímetro de cada parque o reserva y excluyó las tierras pertenecientes al dominio privado, las destinadas a los asentamientos poblacionales y los lotes ya adjudicados en venta.

La provincialización ulterior del hasta entonces territorio del Neuquén dispuesta por la ley 14.408 debió contemplar el destino de las tierras y por ello su art. 10 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 ...”. Posteriormente, la ley 17.830 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 establece en qué casos ciertas áreas del territorio nacional pueden declararse parque o reserva nacional o monumento natural y determina que la autoridad de aplicación es la APN, detallando sus atribuciones y deberes. Entre las funciones que el art. 23 de esta ley otorga al directorio de la APN, se encuentra la de establecer cánones, tasas, patentes, aforos, derechos de pesca y caza deportiva, de construcción, de explotación y en general de toda otra actividad relativa a la competencia conferida al organismo a desarrollarse en los parques y reservas nacionales (inc. o).

Sentado lo anterior, cabe advertir que de las actuaciones surge que la actora adquirió el inmueble en el que desarrolla su actividad comercial mediante la compra realizada en agosto de 1997 (v. copia de la escritura obrante a fs. 5/9), acto en el cual se contempló que pudiera “afectar el inmueble hipotecado a la explotación comercial hotelera en todas sus formas, incluso en la modalidad de tiempo compartido”. Al tratarse de un inmueble enajenado por un particular, se dejó constancia en la escritura de que se había dado cumplimiento al art. 7° de la ley 22.351, que prevé en estos casos el derecho preferente de adquisición del Estado Nacional.

En atención a que el presente litigio versa sobre la sujeción a los tributos del titular dominial de un inmueble y de las actividades realizadas en él, tratándose de un bien de dominio privado que se encuentra asentado dentro del parque nacional –aspecto que no ha sido controvertido por las partes, tal como se señaló al inicio– resulta aplicable el art. 75, inc. 30, de la Constitución Nacional, denominada “cláusula de los establecimientos de utilidad nacional”.

Con respecto a esta norma, cabe destacar que su actual redacción es producto de la reforma constitucional de 1994, que modificó el texto anterior del inc. 27 del art. 67, que había dado lugar a interpretaciones divergentes. Puede verse que el constituyente adoptó la llamada teoría de la interferencia, que fue la dominante en la jurisprudencia de V.E. a partir de los precedentes de Fallos: 296:432, 299:442, 302:1223 y 1236, 304:163, 305:1381, y que puede sintetizarse en lo siguiente: la exclusión de la jurisdicción provincial en dichos establecimientos debe circunscribirse a los casos en que su ejercicio interfiera en la satisfacción del propósito de interés público que requiere el establecimiento nacional.

Así, la norma en cuestión dispone actualmente que es facultad del Congreso legislar “para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional”, aunque respetando el poder de policía e imposición local en tanto no perturbe el cumplimiento de aquellos fines.

En virtud de ello, se puede afirmar que las actividades desarrolladas en los establecimientos de esta naturaleza no cuentan con inmunidad



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

absoluta ante la potestad de imposición general que corresponde a las provincias y a los municipios:

Y, en lo que atañe en concreto a la presente *litis*, es preciso determinar si el impuesto inmobiliario y sobre los ingresos brutos, cuyo reclamo por parte de la provincia originó la demanda, interfieren efectivamente con la satisfacción del propósito de interés público característico de un establecimiento de utilidad nacional.

A mi modo de ver, tal extremo debió ser alegado y probado por la demandante, pues el precepto mencionado remite a la consideración de circunstancias de hecho de las que ha de derivar el concepto jurídico con que habrá de decidirse si existe o no entre las normas en juego la incompatibilidad alegada (Fallos: 137:212, consid. 9°).

En este orden de ideas, cabe recordar que V.E. ha desestimado demandas declarativas después de realizar el escrutinio de una circunstancia de índole análoga a la que se postula en el *sub lite*, esto es el examen del modo en que el ejercicio de los poderes locales impide, perturba o entorpece los fines federales antes mencionados (Fallos: 322:2598), en la inteligencia de que la utilidad nacional asignada a una actividad no autoriza sin más a concluir que la Nación atraiga toda potestad de manera exclusiva o excluyente y, por ende, que es necesario para el contribuyente demostrar de qué manera la pretensión impositiva local frustraría, por su incompatibilidad, el fin asignado.

En la especie, como adelanté, debe tenerse en cuenta que la actora se ha limitado a efectuar una interpretación dogmática de las normas en las que basa su pretensión, sin aportar elemento alguno que acredite de qué manera el reclamo provincial vinculado al pago de los impuestos mencionados produce la aludida interferencia, extremo que resultaba de indispensable acreditación si se repara en la subsistencia de la aptitud impositiva local y que, por ello, sella la suerte adversa de su pretensión.

-VII -

Por último, estimo que tampoco pueden atenderse las alegaciones de la accionante fincadas en la existencia de superposición tributaria y en

que el impuesto sobre los ingresos brutos estaría en colisión con el compromiso asumido por la provincia demandada en la ley 23.548 (cfr. fs. 30 vta.).

En primer término, puesto que es pacífica la jurisprudencia del Tribunal en cuanto a que la existencia de doble o múltiple imposición, por sí misma, no implica violación a cláusula constitucional alguna (arg. Fallos: 188:27; 191:502; 255:66, entre otros).

Y, por otra parte, si bien es cierto que las jurisdicciones provinciales asumieron el compromiso de no establecer tributos locales análogos a los nacionales que se coparticipan (inc. b, primer párrafo, del art. 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 Lago Espejo Resort S.A. haya alegado 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: 308:2453.

-VIII-

En virtud de lo expuesto, considero que corresponde rechazar la demanda deducida.

Buenos Aires, 13 de julio de 2008.

ES COPIA

LAURA M. MONTI

ADRIANA N. MARCHISIO
PROSECRETARIA ADMINISTRATIVA
AD-HOC AD-HONOREM DE LA P. N.

14/02/08.