Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 25 de febrero de 2014.

Vistos los autos: "Carlos E. Enríquez S.A. y otros U.T.E. c/ AFIP - DGI s/ acción meramente declarativa".

Considerando:

1°) Que mediante la resolución 13/08 del 4 de febrero de 2008 la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva dispuso que se haga saber al contribuyente Carlos E. Enríquez S.A. y otros U.T.E. que se encontraba en trámite el procedimiento de determinación de oficio previsto en los arts. 16 y 17 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.) respecto del impuesto al valor agregado correspondiente a los períodos fiscales 01/04 a 02/06 por un importe de $ 4.277.673,16. Para ello el ente recaudador consideró —en síntesis— que la empresa actora —adjudicataria de la licitación para la realización de obras e instalaciones de infraestructura, su conservación, administración y explotación destinada a la atención de los visitantes al área cataratas, jurisdicción del Parque Nacional Iguazú, mediante el sistema de concesión de explotación— había declarado en el mencionado impuesto una base imponible menor que la que correspondía calcular de acuerdo con el art. 23 de la ley del gravamen y había aplicado respecto de ciertos ingresos la tasa reducida del 10,50% en lugar de la alícuota general del 21%. Asimismo dispuso la instrucción de sumario, según lo dispuesto en los arts. 70 y 71 de la citada ley 11.683 por considerar que, en principio, los hechos examinados constituirían la infracción a las normas tributarias tipificada en los arts. 46 y 47, incisos c y e del referido cuerpo legal.

En razón de ello dispuso correr vista al contribuyente de las impugnaciones y cargos formulados "a fin de que en el término de quince (15) días de notificada...formule por escrito su descargo o presente las pruebas que hagan a su derecho" (conf. resolución obrante a fs. 55/61, arts. 1°, 2° y 3°).

2°) Que, en tales circunstancias, y habiendo tomado conocimiento de tal resolución, la actora dedujo acción declarativa de certeza en los términos del art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación ante el Juzgado Federal de Primera Instancia de Posadas (confr. fs. 67/77).

3°) Que el juez de primera instancia —tras desestimar el planteo del ente recaudador dirigido a cuestionar la procedencia de la acción impetrada— hizo lugar a la demanda y, en consecuencia, declaró que Carlos E. Enríquez S.A. y otros U.T.E. "no resulta titular de la explotación de la concesión del Parque Nacional Iguazú por no mediar entrega de la concesión, y que por lo tanto el monto de las entradas que abonan los visitantes es un ingreso perteneciente íntegramente a la Administración de Parques Nacionales y que en consecuencia la actora no debe abonar IVA sobre el total del monto de tales entradas" (fs. 111 vta.).

4°) Que la Cámara Federal de Apelaciones de Posadas confirmó lo decidido por el magistrado de primera instancia (confr. fs. 188/193).

En lo que resulta de interés para la resolución de la causa cabe destacar que el a quo desestimó el planteo del Fisco Nacional vinculado con la inviabilidad de la acción declarativa

Corte Suprema de Justicia de la Nación

de certeza ante la falta de agotamiento de la vía administrativa por considerar que no rebatía adecuadamente los argumentos desarrollados por el juez de grado. Al respecto señaló que el organismo recaudador "ya había adelantado el resultado a través de varias presentaciones realizadas por el actor en esas actuaciones [administrativas]" motivo por el cual estimó que esa circunstancia no constituía un escollo para la procedencia de la acción de certeza. Por otra parte, destacó que la administración tributaria "se hallaba en proceso de realizar denúncias penales, adoptar medidas cautelares e iniciar sumarios administrativos" circunstancias que, en su criterio, constituían fundamento suficiente de "las razones invocadas por la actora como peligro inminente a los efectos de solicitar la intervención judicial" (fs. 191 vta.).

5°) Que contra tal sentencia, la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 200/201) que, al ser denegado por la cámara (fs. 276/277), dio motivo a la presentación de la queja que fue admitida por esta Corte a fs. 366/367 vta. Al pronunciarse en tal oportunidad, el Tribunal, tràs declarar que el citado recurso había sido mal denegado por el a quo, dispuso que se pusieran los autos en Secretaría a los efectos del art. 280, párrafos segundo y tercero, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. El memorial de agravios obra a fs. 376/402 vta. y su contestación por la actora a fs. 412/429 vta.

6°) Que en primer lugar corresponde examinar los agravios del Fisco Nacional relativos a la improcedencia de la

acción declarativa de certeza promovida por la empresa actora (confr. memorial de agravios, fs. 384 vta./393 vta.).

7°) Que en las circunstancias del caso, reseñadas en los considerandos que anteceden, la sentencia de grado —confirmada por la cámara— en cuanto declara que "la actora no debe abonar IVA sobre el total del monto de [las] entradas" pagadas por los visitantes del Parque Nacional Iguazú, por considerar que aquélla no era titular de la concesión de la explotación de ese parque durante el período fiscalizado (confr. fs. 111 vta.), importa enervar la resolución del organismo recaudador por la que se le corrió vista a aquélla de las impugnaciones y cargos formulados por la inspección actuante y frustra el ejercicio de la potestad que la ley 11.683 confiere a la AFIP de llevar adelante el procedimiento previsto en los arts. 16 y siguientes de aquélla a fin de determinar y, en su caso, exigir el tributo que pudiera adeudar la actora.

8°) Que las disposiciones de la ley 11.683 revisten el carácter de ordenamiento específico de todos los aspectos vinculados con la determinación y percepción de los tributos cuya recaudación se halla a cargo de la Dirección General Impositiva. Desde tal perspectiva, cabe poner de relieve que esta Corte ha señalado que la existencia de una ley instrumental específica que regula las relaciones tributarias hace que la tramitación de las causas deba ajustarse a sus normas (Fallos: 308:2147, considerando 5°).

9°) Que, en esa inteligencia, corresponde concluir que la acción de certeza promovida por la actora resulta impro-

cedente, ya que el art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación asigna a dicha acción carácter subsidiario (conf. Fallos: 305:1715). Ese carácter subsidiario obsta a su admisión en casos en que el ordenamiento jurídico prevé vías procesales específicas e idóneas para debatir la cuestión, y que permiten aventar la falta de certidumbre, tal como ocurre en el caso en atención a los mecanismos establecidos en la citada ley de procedimientos tributarios. Esta conclusión se impone en el sub examine en tanto no concurren razones que demuestren que los aludidos procedimientos resulten ineficaces para tal finalidad o que la sujeción a ellos conculque derechos de raigambre constitucional.

10) Que, en efecto, pese a los argumentos expresados en el escrito de inicio (confr. ptos. V —a y c—, fs. 72 vta./73 vta. y 74 vta./75 vta.), resulta indudable que al ser notificada de la resolución dictada por el organismo recaudador el 4 de febrero de 2008, la empresa actora tuvo a su alcance los medios legales previstos por la ley 11.683 para defenderse de los cargos formulados en el ámbito del procedimiento de determinación de oficio regulado en dicho ordenamiento. En efecto, pudo contestar la vista que se le confirió de tales cargos y ofrecer o presentar las pruebas que hicieren a su derecho dentro del plazo allí fijado. Y en caso de que el procedimiento respectivo concluyera con una decisión desfavorable por parte del ente recaudador, le cabía el ejercicio del recurso de apelación con efecto suspensivo del pago del gravamen ante el Tribunal Fiscal de la Nación (confr. ley 11.683, arts. 76 —inc. b— y 167). Si bien la aludida suspensión cesa tras el dictado de la sentencia de ese

tribunal que condena al pago de tributos e intereses —quedando habilitado el organismo recaudador en ese supuesto a emitir boleta de deuda e iniciar ejecución fiscal (confr. art. 194 de la ley 11.683)— cabe poner de relieve que la realización de ese pago no constituye un requisito para la admisibilidad del recurso ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal contra las sentencias de aquel tribunal que prevén los arts. 192 y concordantes de esa ley (confr. Fallos: 333:161).

11) Que no obsta a la conclusión expuesta respecto de la improcedencia de la acción de certeza las consecuencias infraccionales —o eventualmente penales— que puedan derivarse de la fiscalización llevada a cabo por la Administración Federal de Ingresos Públicos a la empresa actora, pues el juzgamiento de esos hechos corresponde a las instancias legalmente establecidas a tales efectos, cuya actuación no podría verse condicionada o desplazada por la promoción de una acción de certeza.

12) Que, por último, corresponde puntualizar que las consideraciones precedentemente efectuadas no importan abrir juicio sobre el aspecto sustancial de las cuestiones de fondo planteadas por la actora, las que podrán ser discutidas, como surge de lo expuesto en la presente sentencia, por las vías que resulten pertinentes.

Por ello, se revoca la sentencia apelada y se rechaza la acción declarativa de certeza en los términos que resultan de la

-//-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

-//-presente. Con costas (arts. 68 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

CARLOS S. FAYT

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

ENRIQUE S PETRACCHI

JUAN CARLOS MAQUEDA

CARMEN M. ARGIBAY

Recurso ordinario de apelación interpuesto por **la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva**, representada **en el memorial de agravios**, por la Dra. **Graciela Zunilda Dibiasi**, con el patrocinio letrado de la Dra. **Mónica Savina Riedl.**

Traslado contestado por **Carlos E. Enríquez S.A.**, representada por el Dr. **José Roberto Briñoccoli**, con el patrocinio letrado de la Dra. **Ana María Souto de Tesoriero.**

Tribunal de origen: **Cámara Federal de Apelaciones de Posadas, Misiones.**

Tribunales que intervinieron con anterioridad: **Juzgado Federal en lo Civil, Comercial, Laboral y Contencioso de Posadas.**