Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 13 de Mayo de 2021

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa Tabacalera Sarandí S.A. c/ EN – AFIP – DGI s/ proceso de conocimiento", para decidir sobre su procedencia

Considerando:

Que esta Corte comparte los fundamentos del dictamen de la señora Procuradora Fiscal, a cuyos términos corresponde remitir en razón de brevedad.

A lo allí expuesto, cabe agregar el argumento deliberativo propio del ejercicio de la institucionalidad democrática. Y es que dentro de nuestro diseño constitucional es el Congreso el ámbito en donde las diferentes representaciones políticas exponen sus opiniones y donde deben encontrarse los puntos de convergencia para zanjar los distintos conflictos de intereses.

Este argumento deliberativo impide a los magistrados avanzar sin más sobre las leyes, presumiendo las motivaciones de quienes ejercen su labor en el Congreso. Solo ante el excepcional ejercicio del control de constitucionalidad es que los jueces se encuentran habilitados para invalidar decisiones del Poder Legislativo.

En el específico caso de las leyes impositivas, es el respeto a los principios constitucionales de la tributación lo que debe calibrar la actividad jurisdiccional. Tratándose de medidas precautorias, caracterizadas por su excepcionalidad, no

constituyen en principio vías idóneas para ponderar los posibles efectos que las leyes pudieran tener sobre la competencia y la regulación de los mercados, cuestiones de relevancia constitucional que cuentan con mecanismos específicos de protección, ajenos a la pretensión fiscal.

En ese orden, al evaluar la verosimilitud en el derecho de la pretensión cautelar y ponderar el principio de igualdad y capacidad contributiva, no deben descartarse los fines extra-fiscales que en la creación de hechos imponibles y la cuantificación de los tributos puede haber tenido el legislador, cuestiones propias del diseño de una política fiscal ajena a la intervención del Poder Judicial, salvo en caso de discriminación o distingo arbitrario o injusto (arg. doct. Fallos: 289:508; 300:1027; 307:993).

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas (art. 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese. Exímase de integrar el depósito cuyo pago se encuentra diferido a fs. 2 y 50/51; adjúntese copia de la presente a esta queja en papel y, junto con las fotocopias certificadas de los autos principales, remítasela al tribunal de origen, al que se encomienda que, por quien corresponda, la incorpore a dicha causa.

Firmado Digitalmente por HIGHTON Elena Ines

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel



Recurso de queja interpuesto por la **Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva,** representada por el Dr. Raúl Ignacio Martínez Pita, con el patrocinio letrado de las **Dras. María del Rosario Creixent Laborde y Diana María Queirolo.**

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV.**

Tribunal que intervino con anterioridad: **Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal n° 6.**

Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

- I -

A fs. 203/208 de los autos principales (a los que se referirán las siguientes citas), la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (sala IV), por mayoría, concedió la medida cautelar solicitada por Tabacalera Sarandí S.A. y suspendió, a su respecto, la aplicación del "monto mínimo" del gravamen establecido para la comercialización del tabaco, en sus distintas variantes, en los arts. 103, 104 y 106 de la ley 27.430 (mediante los cuales se sustituyeron los arts. 15, 16 y 18 de la ley 24.674 de impuestos internos), permitiéndole aplicar, en forma directa sobre su verdadero precio de venta, la alícuota del 70%.

Para así decidir, el tribunal sostuvo que: a) en lo que hace a la verosimilitud del derecho y la ilegitimidad de la regulación impugnada, la ley 27.430 fija los gravámenes para la comercialización del tabaco en sus distintas variantes, sin perjuicio de lo cual instituye sendos "pisos fijos de tributación mínima" aplicables por igual a cada uno de los casos allí contemplados, sin discriminar categorías ni formular distinción o matiz alguno a su respecto. Se vulnera así la defensa de la competencia (art. 42 CN), por un "probable fenómeno de concentración económica y/o comercial en el mercado del tabaco *en beneficio de un sector determinado*, dado el efecto que disposiciones como las impugnadas producirían a su respecto", y los principios de equidad, proporcionalidad, igualdad y no confiscatoriedad (arts. 4°, 16 y 17 CN), señala además la "potencial incidencia" de la normativa cuestionada, y peligro consecuente, sobre el derecho de trabajar y de ejercer toda industria lícita (art. 14 CN); b) en cuanto al peligro en

la demora, la condición de PYME de la actora, la incidencia del piso mínimo sobre los precios finales de sus productos y su magnitud proporcional permiten colegir, en forma preliminar, que la modificación impositiva introducida por la ley 27.430 puede ocasionar un daño cierto a su situación económico-patrimonial y financiera, de difícil corrección ulterior. El carácter indirecto (y por ende trasladable) del impuesto no obsta a lo dicho, pues la implementación del piso mínimo, en la dimensión en que fue prevista, conduciría, en principio y como respuesta de adecuación necesaria, a dos diferentes comportamientos: i) la alteración del esquema de costos, de modo que el gravamen se trasladase en forma directa e inmediata al precio final que abona el consumidor, o ii) su absorción por la empresa actora. Con ello se excluiría a la actora del sector del mercado en el que habitualmente participa, por pérdida de su clientela, forzándola a actuar en otro y a competir, en desventaja, con grandes empresas multinacionales del rubro, dada su situación de desigualdad, y la segunda terminaría acarreándole la quiebra, por los efectos negativos de descapitalización que el tributo podría traer aparejados sobre su situación patrimonial. Por lo demás, exigir una demostración acabada del efecto que produce la traslación del impuesto al precio del tabaco y de la consiguiente imposibilidad de competir con las principales corporaciones multinacionales que venden a valores más altos para tener por demostrada la afectación económica real sobre el patrimonio de la actora y el peligro en la demora importaría, en los hechos, no solo una prueba de muy difícil producción sino también decidir la cuestión de fondo propuesta; c) la concesión de la tutela no tendrá efectos jurídicos o materiales irreversibles, pues la actora deberá liquidar y pagar sus tributos de conformidad con el régimen general establecido hasta

que se dicte una eventual sentencia definitiva desestimatoria de su pretensión.

- II -

Disconforme con este pronunciamiento, a fs. 225/244 la AFIP interpuso recurso extraordinario, cuya denegación a fs. 254 motiva la presentación de la queja en examen.

Expuso los siguientes agravios: a) la resolución apelada, en tanto otorga una medida cautelar sin considerar el interés público en juego y la presunción de validez de los actos de los poderes públicos y sin analizar la bondad de un sistema fiscal, resulta apta para habilitar la vía del art. 14 de la ley 48, en tanto configura un supuesto de excepción al requisito de sentencia definitiva, en razón de que causa a su mandante un gravamen de imposible reparación ulterior; b) existe gravedad institucional, pues lo decidido afecta la hacienda pública por el lado del recurso impositivo y por el del gasto público en salud; c) no hay verosimilitud del derecho, pues la cámara invoca una "eventual transgresión" a los límites constitucionales a los que están sujetas las normas impositivas, y un conjetural perjuicio al derecho de defensa de la competencia que la actora no invocó; en cuanto a las restantes garantías constitucionales que se dicen vulneradas, no hay prueba alguna al respecto.

Por otro lado, arguye que la sentencia pretende fundarse en el cuestionamiento de las finalidades fiscales y extrafiscales del régimen impugnado, aduciendo que la norma no supera la constatación primaria de constitucionalidad y que el desincentivo al consumo "no parecería correlacionarse con la incidencia -no homogénea- que el impuesto produciría sobre los distintos actores del mercado en cuestión y, consecuentemente,

sobre los productos que comercializan, sus precios, y los consumidores a los que se dirigen. Ello considerando que el tabaco de bajo costo -cuyo expendio sería el más afectado por la normativa impugnada- es solo una fracción de ese mercado", lo cual expresa el Tribunal en modo condicional y con orfandad probatoria.

Añade que no se cumple el requisito de peligro en la demora, pues el a quo lo funda en un hecho no probado, en la documental acompañada por la actora y en la posibilidad, tampoco acreditada, del daño eventual. Agrega que la empresa celebró una alianza comercial con una empresa multinacional, por lo que lejos están de afectarse sus derechos constitucionales; que no paga el impuesto al que está obligada desde hace varios meses y que presentó la declaración jurada sin adecuarla a la ley vigente. Indica que atribuir valor probatorio a las constancias emitidas por la actora resulta excesivo y que la complejidad del tema excede el limitado marco cognoscitivo de una mèdida cautelar. Por otra parte, asevera que el supuesto desequilibrio en la defensa de la competencia es una cuestión conjetural, y que la cautelar pone a la actora en situación de privilegio frente al resto de las empresas del mercado, afectando con ello la competencia. Sostiene que la medida dispuesta afecta en forma irremediable el interés público comprometido con respecto a la finalidad extrafiscal del tributo, que es la protección de la salud pública.

- III -

Tiene dicho la Corte que las resoluciones que se refieren a medidas precautorias, ya sea que las ordenen, modifiquen o extingan, no autorizan el otorgamiento del recurso extraordinario ya que no revisten, en principio, el carácter de

sentencias definitivas (Fallos: 300:1036; 308:2006, entre otros). Sin embargo, cabe hacer excepción a dicha regla cuando lo resuelto excede el interés individual de las partes y atañe también a la comunidad toda, en razón de su aptitud para perturbar la oportuna y tempestiva percepción de las rentas públicas (arg. Fallos: 268:126; 297:227; 298:626; 312:1010; 313:1420; 318:2431; 319:1317, entre otros).

A mi entender, las referidas circunstancias excepcionales se verifican en la especie y, además, los agravios de la quejosa suscitan cuestión federal suficiente para habilitar la vía extraordinaria, toda vez que lo resuelto no constituye una derivación razonada del derecho vigente con particular y pormenorizada aplicación a las circunstancias de la causa (arg. Fallos: 318:2431).

En efecto, si bien el dictado de las medidas precautorias no exige un examen de certeza sobre la existencia del derecho pretendido (Fallos: 306:2060), pesa sobre quien la solicita la carga de acreditar *prima facie* la existencia de su verosimilitud y el peligro irreparable en la demora, ya que resulta exigible que se evidencien fehacientemente las razones que la justifiquen (Fallos: 307:2267).

Sobre la base de tales premisas, estimo que la actora no ha logrado acreditar, siquiera en principio, el peligro irreparable en la demora que el pago del impuesto interno de acuerdo a la normativa impugnada le produciría, pues ni siquiera ha alegado -y mucho menos demostrado- que se torne imposible o improbable la continuación de sus actividades en el futuro, en la forma como lo ha hecho hasta ahora, hasta obtener una sentencia final favorable a su derecho.

En efecto, obran agregadas en autos una serie de planillas -suscriptas sólo por el letrado patrocinante de la

actora- tendientes a demostrar el incremento de la carga tributaria y la suba de los precios en sus productos (cfr. fs. 27/41). La accionante también agregó sus declaraciones juradas en el impuesto interno -rubro cigarrillos- de los períodos marzo a julio de 2018 (cfr. fs. 191/200) y un informe suscripto por contador público (cfr. fs. 190).

Dicho informe se limita a detallar la diferencia entre el impuesto ingresado y el que hubiera correspondido pagar de aplicar las disposiciones de la ley 27.430 en los períodos marzo a julio de 2018, y a señalar: "*De la compulsa realizada y como surge del cuadro comparativo precedente, de haber pagado de conformidad con la reforma introducida por la Ley 27.430, Tabacalera Sarandí se encontraría al presente con una descapitalización equivalente al $1.022.437.461,27. Lo que demuestra que el ingreso del monto mínimo establecido por la reforma introducida, llevaría a esta empresa a una pronta cesación de pagos. Situación que surge prima facie de los precios al consumidor con los que la empresa se ve obligada a comercializar para permanecer en el mercado y que surgen del listado de precios vigente*".

Sin embargo, no se ha aportado constancia alguna tendiente a acreditar, como era menester a la luz de los planteos realizados (cfr. fs. 3 y fs. 6, último párrafo), la retracción que podrían sufrir sus ventas como consecuencia de la modificación en el esquema tributario y la pérdida de su participación relativa en el mercado, en beneficio de sus competidores.

Similar conclusión se impone, en mi parecer, respecto de las afirmaciones de la Cámara en torno a la incompatibilidad de la mecánica de imposición "mínima" con los principios de equidad, proporcionalidad, y de no confiscatoriedad.

Ha dicho V.E. que "la presunta conformidad de las leyes nacionales o provinciales con las normas constitucionales, que es el principio cardinal de la división, limitación y coordinación de los poderes en nuestro régimen institucional, no debe ceder -por transgresión a ese principio y a esas normas- sino ante una prueba contraria tan clara y precisa como sea posible y particularmente cuando se trata de impuestos creados por el Poder Legislativo en virtud de facultades no discutidas, cabe tener presente que el exceso alegado como violación de la propiedad debe resultar no de una mera estimación personal, aunque ella emane de peritos ilustrados y rectos, ni de circunstancias puramente accidentales y eventuales, sino de una relación racional estimada entre el valor del bien gravado y el monto del gravamen, al margen de accidentes transitorios y circunstanciales sobre la producción y el aprovechamiento de aquél" (Fallos: 207:328; 220:1082; 322:3255, entre otros).

Sin embargo -y a excepción del informe de fs. 190, a cuyo contenido ya hice referencia- la actora no ofreció prueba alguna dirigida a demostrar tal relación, ni tampoco la absorción sustancial de su capital o de su renta como consecuencia del tributo que tacha de inconstitucional.

Cierto es que la gravitación económica de los reclamos fiscales es un aspecto que la Corte no ha dejado de lado al admitir medidas como la solicitada en autos (Fallos: 323:349 y sus citas), pero en el *sub judice* no se ha ofrecido prueba alguna dirigida a cuantificar la gravitación que el pago del tributo tendría sobre la renta o sobre el patrimonio de la actora, razón por la cual considero que no hay forma de evaluar el peligro en la demora ni se evidencia -en el *statu quo* actual- que sus agravios no puedan ser válidamente remediados con la sentencia final a dictarse.

A lo expuesto se suma que, en el caso, con la medida cautelar se está suspendiendo la aplicación de las disposiciones de una ley y, como ha dicho la Corte, la misión más delicada del Poder Judicial es la de mantenerse dentro del ámbito de su jurisdicción, sin menoscabar las funciones que incumben a los otros poderes ni suplir las decisiones que aquellos deben adoptar, criterio que resulta aplicable no solo al control de constitucionalidad sino también al dictado de medidas cautelares cuyos efectos expansivos puedan afectar la aplicación de una norma (Fallos: 341:1717).

- IV -

Por lo expuesto, opino que debe declararse admisible la queja, procedente el recurso extraordinario y revocarse la sentencia apelada.

Buenos Aires, 10 de diciembre de 2019.

ES COPIA LAURA M. MONTI

ADRIANA N. MARCHISIO
Subsecretaria Administrativa
Procuración General de la Nación