Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 4 de junio de 2024

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa Bronway Technology S.A. c/ AFIP s/ inc. apelación", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

1°) Que esta Corte comparte los fundamentos del dictamen de la señora Procuradora Fiscal, a cuyos términos corresponde remitir en razón de brevedad.

2°) Que, respecto de lo allí expuesto, resulta ostensible la inconsistencia en la que incurrió la cámara al rechazar la apelación contra la denegatoria de la medida cautelar solicitada por la actora y, al mismo tiempo, hacer lugar a la suspensión de la aplicación de la versión 5 del aplicativo establecido por la resolución general (AFIP) n° 5290 /2022, pues, paradójicamente, permite que en la práctica se determine e ingrese el impuesto interno al tabaco sin aplicar el monto mínimo establecido en el artículo 15, segundo párrafo, de la ley 24.674 de impuestos internos.

3°) Que, por su parte, al analizar el requisito de la verosimilitud del derecho, la cámara confirmó la aplicación al caso del precedente de Fallos: 344:1051, "Tabacalera Sarandí S.A.", realizada por la sentencia de primera instancia. De esa manera, desestimó el agravio de la actora referido a que la sentencia de grado había ignorado que la aplicación del impuesto mínimo conllevaba un distingo arbitrario en su contra. Concretamente, ante la cámara se sostuvo que fijar un mínimo de impuesto al tabaco tiene como única finalidad fortalecer el oligopolio de las grandes empresas que lo comercializan, violando el principio de igualdad, puesto que tal gravamen representa un porcentaje mayor del precio de venta al público de los cigarrillos de bajo precio comercializados por ella en comparación con los vendidos por las empresas dominantes.

Respecto de tal planteo, cabe reiterar lo sostenido por el Tribunal en el mencionado precedente "Tabacalera Sarandí S.A." en el sentido de que los posibles efectos que las leyes tributarias —como sucede con el impuesto mínimo al tabaco aquí impugnado— pudieran tener sobre la competencia y la regulación de los mercados constituyen cuestiones de relevancia constitucional que cuentan con mecanismos específicos de protección, ajenos a la pretensión fiscal. El tratamiento de tales cuestiones, representadas por el agravio de la actora sobre el fortalecimiento del oligopolio del mercado del tabaco que —a su entender— provocaría la convalidación del impuesto impugnado, no podría ser desplazado de su ámbito específico e idóneo de discusión, ni abordado a través de una aplicación matizada de los principios constitucionales de la tributación.

4°) Que la conclusión anterior se ve reforzada si se tiene en consideración que, como también se ha afirmado en el precedente "Tabacalera Sarandí S.A.", en la evaluación de los principios de igualdad y capacidad contributiva no deben descartarse los fines extra-fiscales que pudiere haber tenido en cuenta el legislador para crear el impuesto.

En casos como este, entran en juego los referidos fines extra-fiscales, que exceden la mera recaudación y demandan un análisis que contemple los antecedentes de la sanción del impuesto mínimo, las características específicas de dicho mecanismo y los objetivos a los que responde su naturaleza de impuesto selectivo al consumo.

El antecedente inmediato del impuesto mínimo impugnado fue la sanción de la ley 26.467 que tuvo "*por objeto establecer medidas económicas para desalentar el consumo de productos elaborados con tabaco…*" (cfr. artículo 1°). El legislador previó como medida económica disuasoria la creación

de un impuesto mínimo al tabaco con un precio de referencia de mercado —la categoría más vendida de cigarrillos— en el artículo 15, segundo párrafo, de la ley de impuestos internos. Esta imposición mínima fue ratificada por la ley 27.430, que fijó una forma de cálculo diferente, basada en un importe fijo actualizable trimestralmente sobre la base de las variaciones del Índice de Precios al Consumidor (IPC).

De acuerdo con el mensaje de elevación del proyecto de la ley 27.430 enviado por el Poder Ejecutivo al Congreso de la Nación, el impuesto específico fijo mínimo consiste en un tributo selectivo al consumo —el tabaco— que busca gravar un bien que tiene un impacto social negativo. Concretamente, el mensaje de elevación señaló que la implementación del mecanismo fiscal adoptado es recomendada internacionalmente para alcanzar un sistema tributario más simple y eficiente; presenta ventajas frente a los sistemas *ad valorem* puros; ha sido implementado por otros países de la región (Chile, Colombia, Ecuador, Perú y Uruguay); es una práctica común en el resto del mundo y contribuye a la disminución del consumo al incrementar más homogéneamente los precios, entre otras razones.

Bajo tales premisas, si el legislador ha procurado desalentar el consumo de tabaco, el impacto que esa decisión pudiese tener sobre la oferta en dicho mercado constituiría un aspecto inherente al mecanismo fiscal adoptado. Si el efecto, hipotéticamente, fuese negativo sobre tales actividades y sectores, los jueces no podrían pasar por alto que ese fue justamente el propósito perseguido a fin de tutelar la salud de la población. Dicho efecto no solo impediría descalificar a este tipo de impuestos selectivos al consumo, sino que avalaría el cumplimiento de los fines extra-fiscales que la ley tuvo en miras alcanzar.

5°) Que, en definitiva, los jueces deben verificar con rigurosidad los recaudos de procedencia de las medidas cautelares como la aquí analizada, y recordar que al evaluar el interés público comprometido sobre este tipo de tributos debe tenerse presente que es el legislador el que cuenta con atribuciones constitucionales para establecer -dentro de parámetros razonables- tributos que procuren desincentivar consumos nocivos.

Todas estas consideraciones conducen a concluir en que la decisión de la cámara de suspender la aplicación de la versión 5 del aplicativo que liquida automáticamente el impuesto, resulta irreconciliable con la de no hacer lugar a la medida cautelar tendiente a evitar el pago del impuesto mínimo —que se sustentó incluso en los fines extra-fiscales de la ley 27.430 y, concretamente, en la protección del derecho a la salud (cfr. voto de la jueza Élida Vidal, considerando 1°)—.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario interpuesto y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, dicte un nuevo fallo con arreglo a lo aquí expresado. Remítase la queja y los autos y exímase a la recurrente de efectuar el depósito previsto en el artículo 286 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Notifíquese y cúmplase.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Recurso de queja interpuesto por **la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva**, representada por las **Dras. Roxana A. Ibarra y Daniela H. Capovila**, con el patrocinio letrado del **Dr. Luciano Martín Giunta.**

Tribunal de origen: **Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, Sala B.**

Tribunal que intervino con anterioridad: **Juzgado Federal n° 2 de Rosario.**

MONTI
Laura
Mercedes
Firmado digitalmente por MONTI Laura Mercedes
Fecha: 2024.02.09 10:50:32 -03'00'

Ministerio Público

Procuración General de la Nación

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

- I -

El 29 de diciembre de 2022 (según surge de la página web www.pjn.gov.ar, a la que se referirán las citas siguientes), con la aclaración del 2 de enero de 2023, la Sala B de la Cámara Federal de Rosario desestimó parcialmente el recurso de apelación interpuesto por la actora. En consecuencia, confirmó el rechazo de la medida cautelar dispuesto por la sentencia de grado, pero se apartó de lo allí resuelto en lo referido al pedido de suspensión de la versión 5 del programa aplicativo denominado "*Impuesto interno y adicional de emergencia a los cigarrillos*" -implementado por la resolución general (AFIP) 5290/2022- respecto de lo cual hizo lugar a la apelación deducida. Por ende, autorizó a Bronway S.A. a declarar el impuesto interno a los tabacos (IIT, en adelante) conforme los arts. 13 y 14 de la ley 24.674 y 11 de la ley 11.683 por un plazo de tres meses.

Para así decidir, recordó que el art. 15, primer párrafo, de la ley 24.674 (texto según su similar 27.430, al que se referirán las citas siguientes) establece: "*Los cigarrillos, tanto de producción nacional como importados, tributarán sobre el precio de venta al consumidor, inclusive impuestos, excepto el impuesto al valor agregado, un gravamen del setenta (70%)*", mientras que el segundo párrafo añade: "*No obstante lo establecido en el párrafo anterior, el impuesto que corresponda*

ingresar no podrá ser inferior a veintiocho pesos ($ 28) por cada envase de veinte (20) unidades".

Relató que la actora plantea la inconstitucionalidad del art. 15, segundo párrafo, de la ley 24.674, pues denuncia que transgrede los derechos y garantías previstos en los arts. 4°, 14, 16, 17, 28, 33, 42 y concordantes de la Constitución Nacional, atento a que el IIT mínimo allí fijado absorbe la totalidad de su renta.

Agregó que pide también, como medida cautelar, que se ordene a la AFIP abstenerse de: a) exigirle un porcentaje mayor al IIT que le corresponde ingresar conforme al primer párrafo del art. 15 de la ley 24.674, hasta tanto se dicte sentencia definitiva en estas actuaciones, b) realizar futuras determinaciones de oficio, aplicación de intereses o multas, fundadas en las diferencias que se originen por aplicación del segundo párrafo del art. 15 de la ley 24.674, sus modificatorias y normas concordantes, o por el aplicativo de la AFIP-DGI instaurado por la resolución general (AFIP) 5113/2021 o el que lo sustituya en el futuro, y c) trabar medidas precautorias de cualquier tipo por este concepto.

Ante esa solicitud, la sentencia sostuvo que, analizada la causa y vistos los agravios expresados, en el caso no se encontraban configurados los presupuestos de admisibilidad exigidos para acceder a la cautelar requerida.

Por una parte, en lo referido al requisito de verosimilitud en el derecho, compartió lo expuesto por el pronunciamiento de grado y su remisión a Fallos: 344:1051 ("*Tabacalera Sarandí S.A. c/EN- AFIP-DGI s/proceso de conocimiento*").

Por otro lado, en lo atinente al peligro en la demora, afirmó que no se alcanzaban a vislumbrar acabadamente los distintos efectos que podían provocar la aplicación de las normas impugnadas. Ello, además, considerando los diversos planteos realizados en relación al monto mínimo del IIT a ingresar, tales como la confiscatoriedad alegada, la imposibilidad de continuar en actividad, el trato desigual, la vulneración del derecho a trabajar y de ejercer la industria lícita, y el fortalecimiento del oligopolio del mercado del tabaco por las grandes empresas, entre otros, extremos complejos que requerían de imprescindible aporte probatorio.

Sin perjuicio de ello, puntualizó que la AFIP había dictado la resolución general 5113/2021 (reemplazada por su similar 5290/2022), que puso en vigencia el uso obligatorio de un aplicativo para confeccionar la declaración jurada del IIT, el cual liquida automáticamente el impuesto fijo mínimo del art. 15, segundo párrafo, de la ley 24.674 e impide, de ese modo, la autodeterminación del impuesto dispuesta en los arts. 13 y 14 de la ley 24.674 y en el art. 11 de la ley 11.683.

Destaca que la actora denuncia que el uso de dicho aplicativo implica una auténtica determinación de oficio del IIT por parte de la AFIP, que impide el ejercicio de su derecho de defensa, deja expedita la vía de apremio y su inobservancia impide acceder a los instrumentos fiscales de control (IFC, comúnmente "*estampillas*"), lo que trae aparejado la paralización

de la actividad del contribuyente, ya que no puede despachar a plaza los cigarrillos que no contengan esos IFC.

En ese aspecto, entendió que se encontraba configurado el requisito de verosimilitud en el derecho, ante los serios y graves indicios de ilegitimidad que derivan de la probable supresión del ejercicio de la facultad que tiene la contribuyente de autodeterminar el IIT, la que se encuentra expresamente establecida en los arts. 13 y 14 de la ley 24.674 y 11 de la ley 11.683, así como también los que derivan de la sujeción de la entrega de los IFC al pago conforme a la versión del aplicativo aprobado, que pareciera impedir la autodeterminación, anular el derecho de defensa y afectar derechos individuales, privando de los instrumentos fiscales necesarios para la comercialización de los productos en modo general y no como resultado de un procedimiento individual.

En lo concerniente al peligro en la demora, lo tuvo por acreditado ante el riesgo de paralización de la actividad industrial y comercial de la actora por imposibilidad de despacho a plaza de los atados de cigarrillos sin los IFC, extremo que configura un grave contenido aflictivo sobre los derechos del contribuyente y de terceros vinculados comercialmente con su actividad.

De ese modo, accedió parcialmente (art. 204 CPCCN) a lo solicitado por la actora, suspendió la exigencia de emplear la versión 5 del programa aplicativo "*Impuesto interno y adicional de emergencia a los cigarrillos*" implementado por la resolución general 5290/2022 y la autorizó a determinar el tributo conforme a los arts. 13 y 14 ley 24.674 y 11 de la ley 11.683 por un

plazo de tres meses, utilizando para ello la versión 4 contemplada en el citado reglamento.

- II -

Disconforme con este pronunciamiento, la AFIP-DGI interpuso recurso extraordinario que, denegado por resolución del 2 de marzo de 2023, origina esta presentación directa.

Denuncia que la sentencia recurrida resulta manifiestamente contradictoria ya que, por un lado, rechaza la cautelar pretendida por la actora -cuyo objeto era que la AFIP se abstenga de reclamarle un importe mayor al IIT que le corresponde ingresar conforme al primer párrafo del art. 15 de la ley 24.674, hasta tanto se dicte sentencia definitiva en estas actuaciones- pero simultáneamente accede a esa solicitud, al eximirla de emplear la versión 5 del aplicativo establecido por la resolución general 5290/2022, con lo cual el contribuyente logra transitoriamente el objetivo de su demanda, esto es, liberarse del pago del impuesto mínimo fijado por el art. 15, segundo párrafo, de la ley 24.674.

Señala que la actora no ha acreditado el peligro en la demora que puede ocasionarle el empleo de la versión 5 del aplicativo establecido por la resolución general 5290/2022 y el consecuente pago del impuesto mínimo fijado por el art. 15, segundo párrafo, de la ley 24.674, toda vez que no aportó constancia alguna para demostrar la situación perjudicial e

irreversible que permita suspender la vigencia de dichas normas por el término de tres meses.

Especifica que tampoco se verifica la verosimilitud en el derecho requerida para este tipo de medidas precautorias, pues la resolución general 5290/2022 se ajusta a lo dispuesto por la ley 24.674 a la cual reglamenta, por lo cual debe entenderse que es parte integrante de ella y posee idéntica validez y eficacia.

Explica que si bien la versión 4 de la resolución general 5290/2022 permite autoliquidar el tributo, ella es utilizada sólo por aquellos contribuyentes a los que se le ha otorgado una medida cautelar como consecuencia de la demostración judicial de los requisitos que las tornan procedentes, situación que difiere de lo ocurrido en autos, en lo que expresamente la sentencia recurrida rechazó tal solicitud pues consideró que dichos extremos no habían sido demostrados, incurriendo así en una clara y grave contradicción.

Para finalizar, señala que la medida cautelar otorgada afecta la percepción normal, íntegra y oportuna de la renta pública y el fin extrafiscal del impuesto, que procura preservar la salud pública y la reducción del consumo del tabaco.

- 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) e incurre en una autocontradicción evidente que la descalifica como acto jurisdiccional válido de acuerdo a la doctrina de la Corte (Fallos: 238:550; 262:459, entre otros).

En efecto, pienso que asiste razón al organismo recaudador cuando indica que si el pronunciamiento concluyó que la actora no había demostrado el peligro en la demora que le acarrea la obligación de pago del tributo mínimo fijado en el art. 15, segundo párrafo, de la ley 24.674, resulta contradictorio que luego tenga por acreditado dicho extremo respecto del deber de emplear la versión 5 del aplicativo establecido por la resolución general 5290/2022, el cual relata como un mero mecanismo de liquidación automática del IIT, que recepta ese piso mínimo fijado en el art. 15, segundo párrafo, de la ley 24.674.

En tal sentido, no puede soslayarse que la sentencia recurrida no ha esgrimido que la versión 5 del aplicativo establecido por la resolución general 5290/2022 se aparte de lo dispuesto en el art. 15, segundo párrafo, de la ley 24.674, lo cual adquiere singular importancia a la luz de la reiterada jurisprudencia de V.E. que sostiene que las disposiciones reglamentarias emanadas de los órganos competentes, en la medida en que se ajusten a la ley que reglamentan y respeten su espíritu, son parte integrante de ella y tienen idéntica validez y eficacia (Fallos: 308:682; 328:2682).

Las circunstancias reseñadas, en mi parecer, privan a la sentencia recurrida de aquello que debe constituir su esencia; una unidad lógico jurídica, cuya validez depende -entre otras consideraciones- de que constituya un todo indivisible en el que la parte dispositiva no es sino la conclusión final y necesaria del análisis de los presupuestos fácticos y normativos efectuado en su fundamentación (Fallos: 306:2173; 315:2291; 321:1642; 324:1584, entre muchos otros). Tal criterio, como lo señaló ese Tribunal, no autoriza a admitir antagonismos entre ambas partes del pronunciamiento, sino que, por el contrario, exige que ineludiblemente lo vertido en la primera aparezca como una razonable derivación de las argumentaciones que lo sustentan (Fallos: 317:465; 324:1584, entre otros).

En el caso de autos, como señalé, no hay correspondencia entre lo decidido respecto del peligro en la demora derivado del empleo de la versión 5 del aplicativo establecido por la resolución general 5290/2022 y el fundamento para rechazar dicho peligro respecto de la obligación del pago del impuesto mínimo fijado en el art. 15, segundo párrafo, de la

ley 24.674, implicando una contradicción que torna descalificable el fallo, como pronunciamiento judicial (conf. arg. de Fallos: 300:993; 308:1160, 1214; 310:233; 311:2120).

- IV -

Por lo expuesto, opino que corresponde hacer lugar al recurso extraordinario y revocar la sentencia apelada.

Buenos Aires, de febrero de 2024.