Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 22 de octubre de 2024

Vistos los autos: "TABES SA c/ EN - M Hacienda - AFIP - DGI s/ inc. de medida cautelar".

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido correctamente examinadas en el dictamen del señor Procurador General de la Nación interino, a cuyos fundamentos corresponde remitir, por razones de brevedad.

A ello cabe agregar que, tal como lo expuso este Tribunal en Fallos: 344:1051, 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. Sólo 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 ésas que son 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, y de conformidad con lo dictaminado por el señor Procurador General de la Nación interino, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario planteado y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

VOTO DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON HORACIO ROSATTI

Considerando:

Que las cuestiones planteadas resultan, en lo pertinente, análogas a las decididas por esta Corte en "Bronway Technology S.A." (Fallos 347:596), a cuyos términos corresponde remitir por razones de brevedad.

En mérito a lo expuesto, oído el señor Procurador General de la Nación interino, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

DISIDENCIA DEL SEÑOR VICEPRESIDENTE DOCTOR DON CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ

Considerando:

1°) Que la Sala II de la Cámara Federal de Salta revocó la sentencia de la instancia anterior y concedió la medida cautelar solicitada por la actora, ordenando a la AFIP que suspenda —por un plazo de seis meses a partir de la aceptación de la fianza ofrecida— cualquier acción tendiente al cobro del monto fijo mínimo de tributación establecido en la primera y segunda oración del párrafo segundo del artículo 18 de la ley 24.674, modificado por la ley 27.430.

2°) Que contra dicha decisión la AFIP interpuso recurso extraordinario. Sostiene que existe cuestión federal en razón de que la sentencia apelada interpretó equivocadamente la ley 27.430 para concluir en que no parecería conjugar con los principios constitucionales de equidad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, además de invocar una potencial incidencia sobre el derecho a trabajar y a ejercer una industria lícita. Se agravia de que la sentencia resulta arbitraria toda vez que afecta la vigencia de normas federales sin indicar en qué forma los derechos constitucionales invocados resultan vulnerados, adentrándose anticipadamente en la cuestión de fondo. Asimismo, sostiene que no se encuentran reunidos los requisitos para la concesión de la medida cautelar impugnada. Al respecto, critica la eficacia probatoria del "Informe especial de aseguramiento" acompañado por la actora —que da cuenta de la incidencia del tributo impugnado sobre el precio final de uno de sus productos, su patrimonio y la competencia en el mercado de cigarrillos y tabaqueras— por tratarse de supuestos basados en información subjetiva, sin que se haya ofrecido prueba alguna

dirigida a cuantificar la gravitación que el pago del tributo tendría sobre la renta o sobre el patrimonio de la firma. Por último, plantea que se debate una cuestión federal trascendente de marcada gravedad institucional, no habiéndose pronunciado la sentencia apelada sobre la finalidad extrafiscal del tributo y sus implicancias respecto de la salud pública y la reducción del consumo de tabaco.

3° Que el 9 de mayo de 2022 la Sala II de la Cámara Federal de Salta concedió el recurso extraordinario con fundamento en la "trascendencia institucional" y que "la materia del pronunciamiento reviste gravedad institucional". Señaló que "podría presentarse en el sub-lite" un escenario en el que lo decidido exceda el mero interés individual de las partes y expanda sus efectos en toda la comunidad en razón de su aptitud para perturbar la oportuna y tempestiva percepción de las rentas públicas. Agregó que se encontraban en discusión los lineamientos establecidos por el Tribunal en el precedente "Tabacalera Sarandí" (Fallos: 344:1051) (cfr. pto. 5 de los considerandos del auto de concesión del recurso extraordinario.

Respecto de los demás planteos, rechazó el basado en la doctrina de la arbitrariedad con fundamento en que la sentencia apelada cuenta con los fundamentos jurídicos mínimos, necesarios y suficientes que impiden su descalificación (cfr. pto. 3. También rechazó la existencia de una cuestión federal al sostener que la genérica invocación de garantías constitucionales supuestamente vulneradas resultaba insuficiente sin el pertinente y circunstanciado desarrollo necesario para demostrar dicha afectación (cfr. pto. 4. La AFIP no interpuso recurso de queja ante la denegatoria de los agravios sobre la pretendida cuestión federal y sobre la arbitrariedad endilgada al pronunciamiento.

4° Que, en los términos reseñados, el recurso ha sido mal concedido. La cámara resolvió que se presentaba un caso de gravedad institucional que habilitaba la apertura de la instancia del art. 14 de la ley 48. Esta conclusión es objetable pues la invocación genérica de la excepcional doctrina de la gravedad institucional, cuando al mismo tiempo se negó la existencia de una cuestión federal suficientemente fundada y se descartó la arbitrariedad atribuida al pronunciamiento, importa desconocer el riguroso principio establecido por el Tribunal de acuerdo con el cual la presencia de aquella situación no constituye una causal autónoma de procedencia del recurso y solo facultaría al Tribunal para prescindir de ciertos recaudos formales frustratorios de su jurisdicción extraordinaria, pero no para tomar intervención en asuntos en los que no se ha verificado la presencia de una cuestión federal (doctrina de Fallos: 311:120 y 1490; 326:183; 331:2799; 333:360; 338:1534; 339:869, entre otros).

5° Que la afectación de la renta pública involucrada en la medida cautelar concedida no tiene ninguna incidencia respecto de la admisibilidad del recurso extraordinario interpuesto contra la sentencia que dispuso la concesión de dicha medida. Si se admitiese tal incidencia —cfr. acápite III, primer y segundo párrafo del dictamen del señor Procurador General de la Nación interino— se desconocería la asentada jurisprudencia del Tribunal —expuesta en el considerando precedente— que niega a la doctrina de la gravedad institucional la naturaleza de una causal autónoma de procedencia del recurso. El hecho de que la concesión de la medida cautelar que suspende la aplicación de un tributo exceda el interés individual de las partes y ataña a toda la comunidad, en razón de su aptitud para perturbar la oportuna y

tempestiva percepción de las rentas públicas, únicamente permite hacer excepción del requisito de sentencia definitiva, pero no es suficiente para concluir en la admisibilidad del recurso extraordinario en ausencia de cuestión federal o de arbitrariedad.

En efecto, el requisito de sentencia definitiva es una de las exigencias establecidas para la viabilidad del recurso extraordinario que está supeditada a la inexistencia de otra vía para la tutela del derecho que pudiese asistir al recurrente. Dicha exigencia requiere que la sentencia judicial revista el carácter de definitiva o equiparable a tal, como lo son aquellas que ponen fin al pleito, impiden su continuación o causan un agravio de imposible o insuficiente reparación ulterior (Fallos: 266:47; 294:56; 295:838; 296:411; 302:252 y 306:1787). Tales rasgos de definitividad que el Tribunal debe constatar a fin de tener por acreditado el requisito de sentencia definitiva no constituyen una causal autónoma para admitir el recurso extraordinario, como sí lo es la existencia de una cuestión federal que sólo puede analizarse respecto de sentencias cuyo carácter definitivo o asimilable a tal haya sido previamente constatado.

6° Que la omisión en la que incurrió la AFIP al no interponer recurso de queja resulta definitoria para impedir que el Tribunal emita pronunciamiento en razón de carecer de la jurisdicción que sólo ese recurso le hubiese provisto en las particulares circunstancias de esta causa.

La imposibilidad del Tribunal de expedirse sobre la arbitrariedad endilgada a la sentencia apelada no puede ser salvada bajo el argumento de que dicha arbitrariedad aparece en el caso inescindiblemente unida a la gravedad institucional (cfr. acápite III, tercer párrafo del dictamen. Si el recurso

extraordinario resulta inadmisible en ausencia de una cuestión federal, conclusión que no se altera por la mera invocación de que la cuestión planteada reviste trascendencia, carece de todo sustento pretender que el Tribunal prescinda de la falta de presentación de queja por parte de la AFIP a los efectos de atender los agravios sobre la arbitrariedad de la sentencia por aparecer en el caso inescindiblemente unidos a los de gravedad institucional.

La gravedad institucional tiene que ver con la naturaleza de las cuestiones sometidas a decisión de los tribunales. La arbitrariedad, en cambio, se refiere a la alegada existencia de severos defectos de fundamentación en la decisión judicial. Como se advierte con facilidad, se trata de nociones claramente diferentes y no es posible concluir en que la primera se encuentra inseparablemente unida a la segunda, en tanto hay una diferencia categorial entre ambas nociones que impide esa asimilación y descarta que, bajo el ropaje de un pretendido tratamiento conjunto, se aborden agravios respecto de los cuales el recurso fue expresamente denegado.

En el caso, la arbitrariedad invocada se refiere al modo en que la cámara fundó, con base en cierto informe técnico, la medida cautelar apelada. Por su parte, la gravedad institucional que se invoca tiene que ver con que la medida podría obstaculizar tanto la adecuada percepción de la renta pública y, de ese modo, exceder el interés de las partes y afectar el de la comunidad toda. Nada hay de inseparable entre estas ideas y, en rigor, es difícil ver cómo podrían ser abordadas conjuntamente cuestiones vinculadas con el carácter equiparable a definitivo de la decisión y aquellas relativas al modo en que el *a quo* resolvió cuestiones de orden fáctico para fundar la procedencia de la medida decretada. Sólo puede

existir inescindibilidad entre causales autónomas de admisión del recurso, como lo son únicamente las cuestiones federales que involucran la exégesis de normas federales o los conflictos de validez referidas a ellas y la arbitrariedad de las sentencias.

7° Que, finalmente, debe señalarse que el proceder de la AFIP en esta causa difiere del que adoptó en la causa "Tabacalera Sarandí" (Fallos: 344:1051) en la que sí interpuso queja contra la denegación del recurso extraordinario. Tal recurso posibilitó la constatación por parte del Tribunal de la existencia de una cuestión federal suficiente para habilitar la vía extraordinaria a los efectos de —previo examen de las circunstancias fácticas de la causa— declarar la arbitrariedad de la sentencia apelada. En cambio, como se ha señalado, en el presente la AFIP no interpuso el recurso de queja contra la resolución de concesión del recurso extraordinario que había rechazado los agravios basados en la doctrina de la arbitrariedad de sentencias. Dicha omisión procesal resulta determinante para concluir en la ausencia de jurisdicción del Tribunal sobre las cuestiones de hecho y prueba involucradas en los agravios de la AFIP basados en la eficacia probatoria del "Informe especial de aseguramiento" en el que la sentencia recurrida sustentó su decisión (Fallos 306:1626; 307:188; 315 :2410; 316:1713; 317:1342; entre otros).

Por ello, habiendo dictaminado el señor Procurador General de la Nación interino, se declara mal concedido el recurso extraordinario interpuesto. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis

Recurso extraordinario interpuesto por el **Fisco Nacional (AFIP–DGI),** representado por la **Dra. María de los Ángeles Ruiz,** con el patrocinio letrado de la **Dra. Liliana Palomo de Iacuzzi.**

Traslado contestado por **Tabes S.A.,** representada por el **Dr. Washington Álvarez.**

Tribunal de origen: **Cámara Federal de Apelaciones de Salta.**

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

Ministerio Público

Procuración General de la Nación

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

- I -

El 30 de marzo de 2022 (según surge de la página web www.pjn.gov.ar, a la que se referirán las citas siguientes), con la aclaración del 7 de abril de 2022, la Sala II de la Cámara Federal de Salta revocó la sentencia de la instancia anterior y concedió la medida cautelar solicitada por la actora, ordenando en consecuencia a la AFIP-DGI que suspenda -por un plazo de seis meses a partir de la aceptación de la fianza ofrecida por el contribuyente-, cualquier acción tendiente al cobro del monto fijo mínimo de tributación establecido en la primera y segunda oración del párrafo segundo del artículo 18 de la ley 24.674 (modificado por la ley 27.430).

Para así decidir, indicó que Tabes S.A. había acompañado un "*Informe Especial de Aseguramiento*", suscripto por contador público nacional y certificado por el Colegio de Ciencias Económicas de Salta, en el cual dicho profesional había realizado una comparación entre el precio de la tabaquera de 50 gramos con y sin el impuesto.

Sostuvo que de dicho informe se desprendía que los nuevos precios de venta de las tabaqueras elaboradas por la actora, con la traslación total del tributo, se equipararían a los precios de cigarrillos o tabaqueras "*premium*" e inclusive superarían el de venta de cigarrillos de marcas más económicas, ya que la tabaquera, para ser consumida, requiere agregar a la

materia prima tabaco el costo de filtros y papel de fumar para permitir el armado de cigarrillos, lo que haría imposible competencia alguna y derivaría en la exclusión de Tabes S.A. del mercado. Aclaró, en tal sentido, que el segmento al que apunta la tabaquera comercializada por la accionante es el de bajo poder adquisitivo.

Por otra parte, tuvo también en cuenta que en dicho "*Informe Especial de Aseguramiento*" se había proyectado -para el período comprendido entre el 1/6/2021 y el 31/12/2021- que si la actora pagaba el impuesto con la aplicación del monto fijo mínimo sufriría una pérdida de $24.537.395 en caso de traslación total del tributo, la cual aumentaría a $90.767.469 en el supuesto de traslación parcial, bajo la hipótesis de absorción por Tabes S.A. del 50 % del impuesto mínimo como costo propio, lo cual afectaría de modo sustancial la renta empresaria con el correspondiente efecto de afectación al capital.

Señaló que en el citado informe se había concluido que, entre las consecuencias previsibles, se encontraba una abrupta caída en el volumen de producción y facturación, la necesidad de disminuir el plantel de personal afectado a la producción y venta de tabaqueras y la afectación de las otras unidades de negocios de la firma, con complicaciones en la cobertura de los gastos operativos normales de toda su actividad.

Por ende, consideró que se encontraban reunidos los requisitos para acceder a la nueva medida cautelar solicitada.

- II -

Disconforme con este pronunciamiento, la AFIP-DGI interpuso recurso extraordinario, que fue concedido el 9 de mayo

de 2022 ante la posible existencia de un supuesto de gravedad institucional.

Manifiesta que el 19 de febrero de 2021, la Sala II de la Cámara Federal de Salta, con fundamento en lo resuelto por V.E. en autos "*Tabacalera Sarandí*" (Fallos: 344:1051), rechazó una medida cautelar similar solicitada por la actora y que no hubo variaciones en la situación de hecho que motivó esa negativa.

Precisó que la única circunstancia sobreviniente que puede calificarse de relevante con posterioridad a esa resolución denegatoria es el "*Informe especial de aseguramiento*" que la actora acompañó, el cual -en su opinión- sólo da cuenta de la proyección del tributo cuestionado sobre el precio final de uno de los productos que comercializa la firma, de su posible incidencia en el patrimonio de la empresa y su comparación con el precio de cigarrillos y tabaqueras de sus competidores con y sin el impuesto mínimo impugnado, todo lo cual fue confeccionado por un profesional contratado por la actora y, por ende, susceptible de ser controvertido.

Critica la eficacia probatoria de dicho informe, pues afirma que parte de la base de supuestos acerca de hechos futuros, desplegando información subjetiva con el objeto de mostrar las posibles consecuencias si ocurrieran determinados supuestos o se tomaran determinadas acciones.

Sin embargo, denuncia que 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 firma.

Para finalizar, asevera que la actora omite cuidadosamente mencionar los fines extrafiscales del impuesto y encara su petición exclusivamente desde el negocio o rédito económico, olvidando que se encuentra en juego 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, en consecuencia, el remedio extraordinario ha sido bien concedido.

Ahora bien, aun cuando el remedio extraordinario fue otorgado sólo en este sentido (ver resolución del 9 de mayo de 2022), corresponde que V.E. atienda los agravios con la amplitud que exige la garantía de la defensa en juicio, toda vez que ambos aspectos -la gravedad institucional y la arbitrariedad endilgada- aparecen en el caso inescindiblemente unidos entre sí



(arg. Fallos: 301:1194; 307:493; 321:2764; 323:1061 y 1625; 327:5640; 328:2004; 329:3577, entre otros). Ello autoriza a prescindir del recaudo de la presentación directa para su tratamiento por ese Tribunal (arg. Fallos: 319:1716; 325:2875; 333:2141, entre otros).

- IV -

Sabido es que 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* 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, observo que la sentencia recurrida sustentó su decisión en el precio de la tabaquera de 50 gramos, con y sin el impuesto, cotejándolo con los valores de los productos de otras marcas, basándose para ello en el "*Informe especial por encargo de aseguramiento*" del 29 de junio de 2021, el que calcula, por cada tabaquera, un rendimiento de 50 cigarrillos (ver nota 3 del cuadro "*Comparación por unidad*" de ese informe). Sin embargo, en su razonamiento, la Cámara soslayó la certificación notarial obrante a fojas 358/359 de los autos principales, de la cual surge que, según información proporcionada por la propia actora, cada tabaquera rinde hasta 60 cigarrillos.

Advierto que esa diferencia de diez unidades en el posible rendimiento de cada tabaquera, de verificarse en función de las pruebas no valoradas por la Cámara, modificaría el precio unitario del producto de la actora que se consigna en ese "*Informe especial por encargo de aseguramiento*", alterando el cotejo que allí se realiza con los precios de los productos más económicos de sus competidores (Rothmans Red y Chesterfield Red) y las consecuencias que de allí se derivan.

Estimo que tal omisión del tribunal al decidir afecta de modo directo e inmediato la garantía de defensa en juicio que asiste a la recurrente (ley 48, art. 15); defecto que, de conformidad con el estándar de arbitrariedad definido por la Corte en el caso "Estrada, Eugenio" (Fallos: 247:713) y mantenido hasta sus decisiones más recientes (Fallos: 337:580;338:130; 340:1913; 341:1586 y 342:93), justifica la invalidación del pronunciamiento para que la pretensión sea nuevamente considerada y decidida mediante un fallo constitucionalmente sostenible.

- V -

Por otra parte, la sentencia recurrida tampoco tuvo en cuenta, al momento de evaluar la afectación sustancial de la renta empresaria y el correspondiente efecto de merma de capital que busca prevenir con la cautelar adoptada, que la pérdida de $24.537.395 -en caso de traslación total del impuesto mínimo al precio de venta- o de $90.767.469 -en el supuesto de traslación parcial- estimada en el "*Informe especial de aseguramiento*" del 1° de julio de 2021 (cfr. puntos II.2 y II.4), está proyectada sobre la base de los resultados de una encuesta realizada por la



consultora Taquion entre el 15 y el 18 de marzo de 2021, de manera *on line*, con alcance nacional, tomando 2.526 casos (cfr. ficha técnica de esa encuesta).

En lo que ahora interesa, el 14,8% de los consumidores manifestó que permanecería fiel a la demanda actual en caso de incrementarse el 100% el precio del producto como consecuencia de la aplicación del régimen fiscal cuestionado, mientras que el 36,70% afirmó que seguiría consumiendo el producto pero disminuiría la cantidad comprada (cfr. nota 1, denominada "*Pautas de elaboración*", agregado al "*Informe especial de aseguramiento*" del 1° de julio de 2021).

Sin embargo, para este último segmento, el informe contable estimó una "*caída gradual del 20% acumulativa por mes*", lo que conduce a afirmar que luego de cinco meses desaparecería totalmente su compra de productos. Tal conclusión, que la Cámara tuvo en cuenta al momento de decidir (cfr. punto 6.1), no resulta una derivación lógica de la respuesta brindada por los encuestados, quienes afirmaron que "*seguiría consumiendo el producto pero disminuiría la cantidad comprada".*

En igual sentido, como lo señala el Fisco Nacional, la sentencia recurrida tampoco tuvo en cuenta que las pérdidas proyectadas se refieren exclusivamente a una de las unidades de negocios con las que cuenta la actora (las "tabaqueras"), soslayando la existencia de otras líneas de producción de la demandante, cuya rentabilidad y aptitud para mantener el capital no han sido ni siquiera evaluadas por la decisión en crisis.

En tales condiciones, pienso que el pronunciamiento recurrido carece de apoyo jurídico y fáctico vinculado con las circunstancias del expediente y aparece sustentado en la sola voluntad del juzgador, lo que conduce a su descalificación en los términos de la doctrina de la Corte sobre arbitrariedad de sentencias (Fallos: 322:2880; 326:3734 y 330:4983).

Todo lo dicho hasta aquí 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).

- VI -

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

Buenos Aires, 19 de mayo de 2023.

Firmado digitalmente por: CASAL Eduardo Ezequiel
Fecha y hora: 19.05.2023 11:58:28