



Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 6
CAUSA N° 8.093/2018: “TABACALERA SARANDI SA c/ EN-AFIP-DGI
s/PROCESO DE CONOCIMIENTO”
Buenos Aires, de junio de 2022.-

Y VISTOS: los autos señalados en el epígrafe, venidos a despacho para dictar sentencia, de cuyas constancias

RESULTA:

I.-A fs. 2/25 vta. se presenta la sociedad Tabacalera Sarandí SA, mediante apoderado y promueve una acción declarativa de inconstitucionalidad, en los términos del art. 322 del CPCCN contra la Administración Federal de Ingresos Públicos, Dirección General Impositiva, a fin de obtener la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 103, 104 y 106 de la ley 27.430 y, en consecuencia, que los citados artículos no le resulten aplicables a la empresa que representa, eximiéndola del pago en razón de los montos mínimos por ellos establecidos para los distintos tipos de productos.

Funda su pretensión en el hecho de que la imposición de un piso en la mayor parte de los productos superior al precio actual de comercialización violenta, a su entender, derechos de rango supra nacional plasmados en Pactos Internacionales, ocasionando la afectación de intereses tanto de su parte como colectivos.

Manifiesta que su mandante es una pequeña empresa dedicada a la manufactura de cigarrillos de calidad pero de bajo costo, con capitales genuinamente nacionales que apuestan al país invirtiendo en la planta fabril y dándoles trabajo a más de 200 personas en forma directa y a otras miles en forma indirecta por los puestos de trabajo que generan sus proveedores, vendedores y distribuidores de todo el país.

Relata que la disposición cuestionada la afecta en forma directa en atención a que la deja afuera del mercado ya que de “manera tácita la llevan a la realidad económica de un tercero” al fijar la base



imponible para la tributación mínima en \$28 por paquete de cigarrillos, \$10 por cigarro \$20 por cada paquete de 20 unidades de cigarrillos; y establece un piso de \$40 por cada 50 gramos de despalillados, picados en hebras, pulverizados en cuerda, en tabletas y despuntes, que justamente equivale al producto más económico de las empresas líderes del mercado.

Sostiene que la sanción de la ley 27.430 mantiene la arbitraria desigualdad en la carga impositiva del producto comercializado, al igual que sus leyes antecesoras.

Alega que el artículo 103 de la ley 27.430, al sustituir el artículo 15 de la ley 24.674, dispuso que el importe a tributar no podrá ser inferior a \$28 de cada envase de 20 unidades de cigarrillos, ya que tres de sus productos se comercializan por debajo de ese piso, lo que deja a su mandante sin capacidad contributiva en atención a la confiscatoriedad del tributo.

En el supuesto del artículo 104 se establece un piso de \$10 por cigarro o de \$20 por cada paquete de 20 cigarrillos, y en el caso del artículo 106 dispone un piso mínimo de \$40 por cada 50 grs, de hebras de tabaco.

Manifiesta que soportar la asignación de un tributo en función de un piso de \$28 para el caso de los cigarrillos, \$10 o \$20 para el caso de los cigarrillos o cigarrillos y \$40 por cada 50 grs. de hebras de tabaco, implicaría someterla a una carga tributaria muy por encima de las alícuotas que la propia ley determina (70% del precio de venta).

Manifiesta que el impuesto atacado no se conforma con extraer una parte importante de las ganancias de la empresa sino que, además, su pago la condena a la descapitalización y quiebra, lo que resulta ilegal y arbitrario.

Por último ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- A fs. 388/433 se presenta la Administración Federal de Ingresos Públicos, Dirección General Impositiva, mediante apoderada, y contesta la demanda interpuesta en su contra, solicitando su rechazo, con costas.





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 6
CAUSA N° 8.093/2018: “TABACALERA SARANDI SA c/ EN-AFIP-DGIs/PROCESO DE CONOCIMIENTO”

Niega, por imperativo procesal todo lo que no sea de expreso reconocimiento.

Manifiesta que la medida adoptada por la ley atacada, en cuanto establece un piso mínimo a tributar se encuentra encaminada a reducir la demanda de tabaco y resulta eficaz para evitar la mortalidad y la morbilidad atribuibles a las consecuencias de su consumo.

Alega que la ley 27.430 incorporó un monto fijo mínimo de tributación a fin de desalentar la venta de cigarrillos a precios muy bajos, además que los cigarrillos de “gama media” generan el mismo daño que los cigarrillos de “gama alta”, por lo que no hay justificación para que tributen montos diferentes.

Por último, sostiene que no existe lesión alguna como lo manifiesta la parte actora ya que el fin de la ley es la de desalentar el consumo de tabaco en atención a lo perjudicial que resulta para la salud.

Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- El 21/04/2021 se admitió la comparecencia como tercero interesado -en los términos del artículo 90, inciso 1° del CPCCN- de Massalin Particulares SRL, adhiriendo a la pretensión de la demandada, en cuanto aduce que el planteo formulado por la parte actora no debe prosperar.

Sostiene que en el presente caso ninguna empresa multinacional mantuvo sus precios como falsamente lo argumenta Tabacalera Sarandí; sino que las empresas serias que pagan impuestos están obligadas a subir los precios, como es el caso de su mandante.

A manera de ejemplo, manifiesta que en el año 2016, después de la reforma fiscal que aumentó drásticamente la carga tributaria para la industria tabacalera, Massalin Particulares aumentó los precios de todos sus productos, y la única empresa que realmente mantiene congelados sus



precios cuando hay una reforma tributaria es precisamente Tabacalera Sarandí, y no las multinacionales.

Aduce que la empresa que verdaderamente compite deslealmente, congelando sus precios por debajo de lo que el Estado obliga a pagar como impuesto, y haciéndose pasar por una PYME sin serlo, es precisamente Tabacalera Sarandí, vulnerando así los derechos de sus competidoras.

Por último, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

IV.-El 29/12/2021 se declara clausurado el período probatorio y se ponen los autos para alegar, presentando su alegato la parte actora el 29/12/2021; la demandada el 15/02/2022; y el 03/03/2022 el tercero Massalin Particulares SRL.

V.- El 25/03/2022 se llama AUTOS PARA SENTENCIA, y

CONSIDERANDO:

I.- Que, en primer término cabe recordar que no existe obligación de tratar todos los argumentos de las partes, sino tan sólo aquéllos que resulten pertinentes para decidir la cuestión planteada, ni tampoco ponderar todos los elementos y pruebas aportados al juicio, bastando los que sean conducentes para fundar las conclusiones (conf. Fallos: 278:271; 291:390; 300:584, entre muchos otros).

II.- Corresponde poner de relieve que la acción declarativa es de naturaleza preventiva y de ahí que el interés en abrir la instancia, esté dado por la condición de que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión.

Sobre la base de ello la acción meramente declarativa exige tres requisitos para su procedencia: a) que concurra un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, b) que haya un interés jurídico suficiente en el accionante, en el sentido de que la falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 6
CAUSA N° 8.093/2018: “TABACALERA SARANDI SA c/ EN-AFIP-DGIs/PROCESO DE CONOCIMIENTO”
actual al actor y c) que el actor no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente.

Que, además, se ha señalado que su admisibilidad se encuentra supeditada a “...la necesaria satisfacción, rigurosa, de las cargas técnicas de procedencia que establece el art. 322 del código procesal y su incumplimiento juega como una válvula de descarte o desestimación de las mismas. ... condiciones que han de reunirse y considerarse existentes, con plena actualidad, al momento de su planteamiento y decisión.” (cfr. Augusto Mario Morello en “Precisiones en torno de la acción meramente declarativa de constitucionalidad en el orden nacional”, E.D., 123, pág. 421).

También cabe señalar que, “el interés -presupuesto de la pretensión de sentencia meramente declarativa de certeza- existe cuando el actor se encuentra en un estado de incertidumbre perjudicial que puede ser removido mediante una declaración judicial...” y “Este interés -dice Chiovenda- consiste en una situación de hecho tal, que el actor, sin la declaración judicial de certeza, sufriría un daño, de modo que la declaración judicial se presenta como el medio necesario para evitar ese daño.” (cfr. Fenochietto -Arazi, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, Tomo 2, Editorial Astrea, 1993, pág. 108).

Con relación a los requisitos para la admisibilidad formal de este tipo de acciones, en su aplicación a la materia tributaria, la CSJN entendió que la afectación concreta se halla probada cuando existe una determinación de oficio por parte del organismo fiscal o cuando este ha emitido intimaciones de pago, notificaciones de deuda y/o requerimientos (Fallos: 327:1051, 1083; 328:3599; 330:3777, entre otros). En otras palabras, ha considerado que existe una conexión directa entre los intereses o los derechos que la parte actora puede considerar afectados y la norma o acto al que ella atribuye dicho perjuicio (Fallos: 341:101).



De la demanda interpuesta por la Tabacalera Sarandí, se desprende se encuentran reunidos todos los requisitos detallados, en atención a la afectación económica que debería soportar -según su tesitura- de aplicarse el piso mínimo de suma fija para la comercialización de sus productos.

III.- Debe recordarse que la ley 27.430, en el Título III Impuestos Selectivos al Consumo, Capítulo I Impuestos Internos (B.O. 29/12/2017), estableció: “...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%).

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.

El importe consignado en el segundo párrafo de este artículo se actualizará trimestralmente, por trimestre calendario, sobre la base de las variaciones del Índice de Precios al Consumidor (IPC), que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos, considerando las variaciones acumuladas de dicho índice desde el mes de enero de 2018, inclusive...” (artículo 103, que sustituyó al artículo 15 de la Ley de Impuestos Internos).

A su vez el artículo 104 -que sustituyó al artículo 16 de la ley de Impuestos Internos-, estableció: “... Por el expendio de cigarros y cigarritos se pagará la tasa del veinte por ciento (20%) sobre la base imponible respectiva.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, el impuesto que corresponda ingresar no podrá ser inferior a diez pesos (\$10) por cigarro o a veinte pesos (\$ 20) por cada paquete o envase de veinte (20) unidades en el caso de cigarritos...”

Además el artículo 106 -que sustituyó al artículo 18 de la ley de Impuestos Internos- dispuso: “...Por el expendio de los tabacos para ser consumidos en hoja, despalillados, picados, en hebras, pulverizados





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 6
CAUSA N° 8.093/2018: “TABACALERA SARANDI SA c/ EN-AFIP-DGIs/PROCESO DE CONOCIMIENTO”
(rapé), en cuerda, en tabletas y despuntes, el fabricante, importador y/o fraccionador pagará el veinticinco por ciento (25%) sobre la base imponible respectiva.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, el impuesto que corresponda ingresar no podrá ser inferior a cuarenta pesos (\$ 40) por cada 50 gramos o proporción equivalente. Ese importe se actualizará conforme a lo indicado en el cuarto párrafo del artículo 15, resultando también de aplicación lo previsto en el quinto párrafo del mismo artículo. Los elaboradores o fraccionadores de tabacos que utilicen en sus actividades productos gravados por este artículo podrán computar como pago a cuenta del impuesto que deban ingresar, el importe correspondiente al impuesto abonado o que se deba abonar por dichos productos con motivo de su expendio, en la forma que establezca la reglamentación...”

De conformidad a los artículos transcritos, aquí impugnados, se desprende que la normativa en cuestión establece que los cigarrillos tributarán un gravamen del 70% sobre el precio de venta al consumidor y fija en \$28 el monto mínimo del impuesto a ingresar por cada paquete de 20 unidades, en el caso de los cigarrillos.

Asimismo se dispuso que en el caso de los cigarros y cigarritos tributarán un gravamen del 20%, fijando en \$10 el monto mínimo a ingresar por cada cigarro y de \$20 en el caso de 1 paquete de 20 unidades de cigarritos.

Con respecto a tabacos para ser consumidos en hoja, despalillados, picados, en hebras, pulverizados, en cuerda, en tabletas y despuntes, el fabricante, importador y/o fraccionador pagará el 25%, que no podrá ser inferior a \$40 por cada 50 gramos.

Los montos se actualizan de manera trimestral mediante el Índice de Precios al Consumidor (IPC).



IV.- Sobre la base de tal premisa, corresponde examinar si la fijación de un monto mínimo a tributar, vulnera los derechos y principios constitucionales de igualdad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad y razonabilidad, conforme lo sostiene la empresa actora.

Cabe señalar que la determinación del hecho imponible es facultad del legislador y en el caso de impuestos nacionales como el aquí discutido, es el Congreso Nacional quien tiene la atribución de establecer los elementos de la obligación tributaria, elegir el objeto imponible, determinar la finalidad de la percepción y disponer la valuación de los bienes o cosas sometidos a gravamen (Fallos: 314:1293; 332:1571, entre otros).

Por otro lado debe ponerse de relieve que -de conformidad con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación- no es competencia del Poder Judicial considerar la bondad de un sistema fiscal ni pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos creados por el Congreso Nacional (Fallos: 242:73; 249:99; 286:301; 314: 1293; 329:2152; entre otros); salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades de esos órganos son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder (Fallos: 7:331; 51:349; 137:212; 243:98). En consecuencia, aquéllos tienen la atribución de elegir los objetos imposables, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de evaluación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que, conviene reiterarlo, no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos: 314:1293) (“Hermitage SA C/ PEN– MeyOS”, 15/06/2010).

En el presente caso, resulta imperioso mencionar que el artículo 103 de la ley 27.430, sustituyó al artículo 2º de la ley 26.467; es decir que dejó de aplicarse el piso mínimo del 75% del impuesto correspondiente al precio de la categoría más vendida de cigarrillos; por una suma fija de \$28 pesos por cada paquete 20 unidades, actualizada trimestralmente mediante el IPC.





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 6
CAUSA N° 8.093/2018: “TABACALERA SARANDI SA c/ EN-AFIP-DGIs/PROCESO DE CONOCIMIENTO”

Por otro lado, mediante pronunciamiento de la Sala II de la Cámara del Fuero, que confirmó lo decidido por la Juez subrogante del Juzgado N° 11 del Fuero, se declaró la inconstitucionalidad del artículo 2 de la ley 26.467, ante un planteo de la Tabacalera actora, en atención a que la redacción del artículo en cuestión no sobrevivía al control de razonabilidad requerido en materia impositiva.

En efecto allí se señaló que: “...en cuanto a la mecánica del impuesto regulado, resulta claro que, normativamente, el aludido mecanismo creado por el legislador produjo que la empresa dominante del mercado –esto es, aquélla que fuese la titular de la “categoría más vendida” de cigarrillos-, pudiese fijar el nivel del impuesto que pagasen el resto de las empresas alterando precisamente el precio de esa categoría, generando problemas de competencia.”.

Y añadió que: “...el organismo recaudador demandado no demostró de qué modo el aumento del impuesto interno al tabaco respecto de los cigarrillos con un precio más barato [...] desincentiva y desalienta de manera efectiva su consumo. Menos aún se verifica en autos cómo se vincula el medio y/o mecanismo escogido, y por el cual las empresas dominantes -titulares de la “categoría más vendida” de cigarrillos- se encuentran habilitadas a elevar automáticamente los precios de los productos más baratos de otras empresas competidoras, con el propósito de desincentivar el consumo de tabaco. Tampoco se demostró de qué modo el medio elegido y definido en el artículo 2 de la Ley N° 26.467 sigue las recomendaciones internacionales. Finalmente, ni siquiera se halla probado cómo el aumento de la presión tributaria sobre los productos de menor precio, y su reducción sobre los productos de mayor precio, hayan incentivado estrategias de precios altos para las empresas del sector tabacalero.”



V.- Como primera cuestión, no resulta ocioso señalar lo dispuesto por la Sala IV de la Cámara del Fuero, en el marco de la medida cautelar dictada en las presentes actuaciones, en cuanto sostuvo que: “los límites constitucionales a que, en nuestro país, está sujeta la imposición tributaria, cuyo ejercicio (como se indicó) si bien compete a los poderes políticos, no responde a un privilegio ni constituye una mera gracia suya, ni está exenta de control judicial, al menos en una república que se precie de vivir bajo un estado constitucional de derecho. Muy por el contrario, existen determinados presupuestos de la más alta raigambre constitucional sobre los cuales dicha potestad debe desenvolverse que son, justamente, los que legitiman y convalidan su autoridad y fuerza legal.”

Y en ese contexto, indicó -como fundamento para dictar la tutela precautoria a favor de Tabacalera Sarandí- que “...no parecería aventurado o inverosímil suponer en esta instancia la ocurrencia de 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” (cfr. pronunciamiento del 25/09/2019).

Sobre todo teniendo en especial consideración la protección brindada por el Constituyente en el reforma constitucional de 1994 a la defensa de la competencia “contra toda forma de distorsión de los mercados” en su artículo 42 (cfr. argumento esgrimido en el pronunciamiento de la medida cautelar dictada).

Por otro lado, la CSJN tiene dicho que la igualdad dispuesta por el artículo 16 de la Constitución Nacional importa, en lo relativo a impuestos, establecer, que en condiciones análogas deberán imponerse gravámenes idénticos a los contribuyentes (Fallos: 132:198).

De las normas reseñadas, se desprende que la modificación introducida al artículo 2º de la ley 24.764 -de modificar el piso mínimo de 75% a fijarlo en la suma de \$28, resulta -igual que su anterior redacción legislativa- violatorio de la garantía de igualdad.





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 6
CAUSA N° 8.093/2018: “TABACALERA SARANDI SA c/ EN-AFIP-DGIs/PROCESO DE CONOCIMIENTO”

Ello es así, en atención a que la introducción de un monto fijo -sin tener en cuenta el precio de comercialización de cada marquilla de cigarrillos - hizo que afectara en distinta medida a las empresas que comercializan las marcas más vendidas y a un precio muy superior a los cigarrillos que fabrican y venden las pequeñas y medianas empresas.

En el precedente mencionado, se dispuso que “La relación del impuesto con el contribuyente se rige por la capacidad tributaria, el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes.” (JNCAF N° 11, in re: “Tabacalera Sarandí c/ Dirección General de Aduanas y otro s/ Dirección General Impositiva”, del 28/11/2019).

Además, según jurisprudencia de la CSJN, la garantía constitucional de igualdad en materia impositiva ha sido erigida para impedir que se establecieran distinciones con el fin de hostilizar a determinadas personas o clases, sin embargo la determinación de un monto fijo, sin considerar al caso concreto el precio de comercialización de cada uno de los productos, favorece de manera arbitraria a las empresas que poseen un precio de venta ampliamente superior a ese monto; incidiendo así y en mucha menor medida su carga tributaria (en igual sentido CNACAF, Sala III, in re: Tabacalera Sarandí c/Dirección General de Aduanas y otro s/ Dirección General Impositiva” del 16/09/2021) .

En este sentido, no resulta atendible lo esgrimido por el organismo recaudador en su contestación de demanda -a fin de justificar que la tributación sea igual para todas las tabacaleras-, en cuanto sostiene que “los cigarrillos de gama media o baja generan el mismo daño en la salud que los cigarrillos de alta gama”; en atención a que la aplicación de la ley -sin una distinción adecuada cuya incidencia en el impuesto fuera similar para todas las tabacaleras- solamente implicó que el impuesto fuera



más gravoso para las tabacaleras cuyos productos de venta fueran más baratos.

Al respecto conviene recordar que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación enseña que la garantía de igualdad no obsta a que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considera diferentes, siempre que la discriminación no sea arbitraria ni importe ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o de grupos de personas. Asimismo, el legislador cuenta con amplia latitud para ordenar y agrupar, distinguiendo y clasificando los objetos de la reglamentación (Fallos: 320:1166), aunque también destacó que ello es así en la medida en que las distinciones o exclusiones se basen en motivos razonables y no en un propósito de hostilidad contra determinada persona o grupo de personas o indebido privilegio personal o de un grupo (Fallos: 315:839; 322:2346).

También el Alto Tribunal ha reiterado que en materia de igualdad el control de razonabilidad exige determinar si a todas las personas o situaciones incluidas en la categoría se les reconocen iguales derechos o se le aplican similares cargas, pues se trata, en definitiva, de examinar los elementos de clasificación que le componen, y observar si se excluye a alguien que debería integrarla y recibir igual atención jurídica (Fallos: 338:1455).

Sobre tales parámetros resulta claro que no se ha respetado en el caso concreto que la incidencia tributaria resulte aplicable en igualdad de condiciones a las diferentes empresas tabacaleras, ya que el monto mínimo establecido en la norma cuestionada genera -según el caso- singulares privilegios en los productos de mayor valor en detrimento de los demás productos de menor valor, ya que en este caso se produce un aumento significativo de la presión tributaria.

VI.- Cabe agregar que si bien el objetivo de la ley, resulta loable y atendible, la elección de fijar un monto mínimo para lograr tal fin, no parece adecuado ni que logre cumplir tal cometido sin afectar el





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 6
CAUSA N° 8.093/2018: “TABACALERA SARANDI SA c/ EN-AFIP-DGI
s/PROCESO DE CONOCIMIENTO”
principio de razonabilidad previsto en el art. 28 de la Constitución
Nacional.

Al respecto cabe precisar que es facultad del Poder Judicial ejercer un control de razonabilidad sobre el actuar de los otros poderes del estado, cuando como ocurre -en este caso- se cuestiona una norma irrazonable.

En efecto *“aun cuando se tratase de actividades de los poderes políticos, caracterizados por la posibilidad de realizarlas o abstenerse de hacerlo, o bien de hacerlas en un sentido u otro, siempre habrá un control de razonabilidad”* (conf. Boffi Bogero, Luis M. *“Nuevamente sobre las llamadas cuestiones políticas”*, LL, 156-1153)

Debe recordarse que en el mensaje de elevación de la ley 27.430 se fijaron los siguientes objetivos y lineamientos:

“...Muchos consumos masivos (como el tabaco, el excesivo consumo de azúcares y alcohol) causan problemas para la salud y mayores gastos para el sistema de cobertura[...] Los impuestos selectivos al consumo tienen, por espíritu y objetivo de su creación, tanto fines económicos (recaudatorios) como parafiscales (sociales), tendiendo estos últimos a desalentar el consumo de bienes nocivos para la salud, o que afecten a la comunidad en general, por ejemplo, y en lo que aquí interesa, el caso de los tabacos..[...] Para ello, a través del presente proyecto de ley se propician modificaciones a las leyes de Impuestos Internos y a la Ley de Impuesto Adicional de Emergencia sobre el Precio Final de Venta de Cigarrillos...”

“...El consumo de tabaco está relacionado con enfermedades tales como diferentes tipos de cáncer, problemas coronarios y pulmonares [...] Por ello, el sistema tributario que se aplique debe favorecer la disminución del consumo [...] Según el Ministerio de Salud, a lo largo del período 2005-2013 el atado de cigarrillos se volvió más accesible para la



población, y esto probablemente explica la lentitud con que disminuye la prevalencia de tabaco...”

“Para lograr la disminución del consumo de tabaco es necesario que los precios se incrementen más homogéneamente. [...]Por este motivo se utilizan preferentemente impuestos de suma fija. La evidencia indica que los impuestos de monto fijo sobre una cierta cantidad de producto son efectivos porque afectan a todos los productos de la misma forma y reducen los incentivos a cambiar el patrón de consumo hacia opciones más baratas [...] Por lo expuesto, el objetivo de la política fiscal es avanzar gradualmente en la modificación de la estructura tributaria, en esta oportunidad mediante una disminución de la carga ad valorem y un incremento del impuesto mínimo. Esta modificación, junto al mejoramiento de las herramientas de control, permitirán nivelar las condiciones de competencia en la industria....”

“...Por medio del proyecto de ley que se acompaña se ratifica la implementación de un impuesto mínimo, toda vez que ha demostrado ser una herramienta eficiente para lograr los aludidos objetivos tanto en la experiencia local como en aquella recogida en el plano internacional. Sin embargo, se modifica su forma de cálculo, estableciéndose como un importe fijo, actualizable por trimestre calendario, sobre la base de las variaciones del Índice de Precios al Consumidor (IPC), elaborado por el INDEC...”(cfr.https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/proyecto_de_ley_reforma.pdf).

En este contexto, no se encuentra acreditado que el medio elegido por el legislador haya logrado cumplir con el objetivo dispuesto por la ley, ya que la demandada no ha logrado probar de qué manera el monto fijo del impuesto logró reducir el consumo de tabaco.

Aquí cabe recordar que que las normas son susceptibles de cuestionamiento constitucional cuando resultan irrazonables, o sea, cuando los medios que arbitran no se adecuan a los fines cuya realización procuran,





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 6
CAUSA N° 8.093/2018: “TABACALERA SARANDI SA c/ EN-AFIP-DGIs/PROCESO DE CONOCIMIENTO”
o cuando consagran una manifiesta iniquidad (Fallos: 304:972; 305:159; 308:418; 311:395, 460, 1435 y 2478; 307:906, entre otros).

Por ello se ha señalado que el principio de razonabilidad exige que deba cuidarse de manera especial que los preceptos mantengan coherencia con las reglas constitucionales durante todo lapso que dure su vigencia, de suerte que su aplicación no resulte contradictoria con lo establecido en la Consitución Nacional (Fallos: 316:3104).

Por ello la razonabilidad significa que las medidas utilizadas deben ser proporcionalmente adecuadas a los fines perseguidos, circunstancia que no se advierte en el presente caso.

Por otro lado, la determinación de un monto fijo sólo aumentó la presión tributaria sobre los productos de menor valor, beneficiando la incidencia tributaria de las empresas que comercializan las marquillas más onerosas, ya que a mayor costo de comercialización del producto, el impuesto a tributar será de menor impacto que en el caso de los productos más baratos.

Además, no se ve reflejado en la ley que la determinación del monto fijo logre incrementar “homogéneamente” los precios, ni logre afectar a todos los productos de la misma forma -como lo señalaba el mensaje de elevación de la ley-, ya que el ingreso mínimo excede -en el caso de la tabacalera actora- el precio de comercialización de la mayoría de sus productos.

En el caso, no ha existido una “cuidadosa prueba que acreditase que los medios utilizados en pos de obtener la consecución del fin perseguido fuesen adecuados, ni que lo promoviese efectivamente, ni que no existiesen otras alternativas menos restrictivas para los derechos en juego que la impuesta por la regulación cuestionada” (Cfr. CNACAF, Sala III, in re: “Tabacalera Sarandí” ya citado).



Por lo demás, debe precisarse que la CSJN ha sostenido que la generalidad o uniformidad es una condición esencial de la tributación, no es admisible gravar a una parte de la población en beneficio de otra (fallos 157:359; 162:240;168:305; 188:403), asimismo ha resuelto que la igualdad ante la ley, impuesta por el precepto del art. 16 de la Constitución, comporta la consecuencia de que todas las personas sujetas a una legislación determinada dentro del territorio de la Nación sean tratadas del mismo modo, siempre que se hallen en idénticas circunstancias y condiciones, y en materia impositiva ese principio se cumple cuando en condiciones análogas se imponen gravámenes iguales a los contribuyentes (Fallos 149:417).

En tal sentido, la CSJN declaró que el principio de igualdad no exige que deban gravarse por igual a todas las industrias cualquiera sea su clase, pues la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas solo se refiere a las cosas iguales y del mismo género, razón por la cual no puede aplicarse a industrias de distinta clase (“Cafés La Virginia S.A. c/ DGI” del año 1997 (Fallos 320:116).

Asimismo, es la propia demandada quien reconoce en su contestación de demanda que la ley 27.430 establece un piso mínimo a fin de encarecer los cigarrillos “ultra baratos” por considerar la vinculación entre tabaquismo y pobreza, sin explicar y probar de manera adecuada cómo esa consideración segmentada favorece la disminución del consumo de tabaco, máxime teniendo en cuenta que no se aplica igual criterio en el caso de los cigarrillos más “costosos”, ya que el tabaquismo afecta a toda la población en general, sin distinción de “pobreza” o “riqueza”.

Es por ello que se advierte claramente que la norma impugnada, estableció un tratamiento igualitario en desigualdad de circunstancias, habida cuenta que su aplicación a la tabacalera actora, implicó una desproporción en su carga tributaria en relación a las correspondientes a las de las marcas que lideran el mercado, resultando acreditada la vulneración del principio de generalidad.





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 6
CAUSA N° 8.093/2018: “TABACALERA SARANDI SA c/ EN-AFIP-DGIs/PROCESO DE CONOCIMIENTO”

VII.- Por otro lado resulta imperioso examinar la incidencia concreta en los productos comercializados por la actora del impuesto que se impugna a través de la presente acción como así también su real afectación comercial en su nivel de ventas.

En orden a la afectación de la capacidad contributiva de la firma actora, cabe recordar que no se encuentra consagrada expresamente en la Constitución Nacional sino que surge implícitamente de los artículos, 4, 16, 17, 28 y 33 y se relaciona con los principios de equidad, proporcionalidad y razonabilidad. Consiste en la aptitud económico-social para contribuir el sostenimiento del Estado.

La capacidad contributiva no se reduce solamente a la apreciación económica del mismo, sino que a veces se conjugan fines extrafiscales, factores de conveniencia y justicia social para la imposición, siempre con razonabilidad.

Para la Corte Suprema de Justicia de la Nación la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es un requisito indispensable de validez de todo gravamen, la cual se verifica aun en los casos en que no se exige de aquella que guarde una estricta proporción con la cuantía de la materia imponible (“Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta”, 1989, Fallos 312:2467).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo también que si bien todo impuesto tiene que responder a una capacidad contributiva, la determinación de diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida de su capacidad económica (“López López, Luis y otro c/ Provincia de Santiago del Estero, 1991, Fallos; 314:1293).

En el caso deviene menester examinar la incidencia concreta en el producto del impuesto que se tacha de inconstitucional sobre el precio final de venta de los cigarrillos e impuestos internos, la composición de sus



costos y la real afectación comercial en su nivel de ventas (cfr. CNACAF, Sala II, in re “Goloteca S.A. c/ EN-Mº Economía s/Amparo ley 16.986”, del 08/09/2005).

Es preciso destacar, que del informe pericial se desprenden las siguientes conclusiones:

(i) el impuesto interno integra su propia base imponible y como este impuesto no puede ser menor a \$ 28,00 (por paquete de 20 unidades, debidamente actualizado a la fecha en que se produzca el expendio), si el precio de venta al público fuera menor al impuesto mínimo correspondiente a la fecha del expendio, dicha diferencia quedará directamente a cargo del fabricante, la empresa.

(ii) en el caso de trasladar el impuesto al consumidor, y teniendo en cuenta el precio de los productos del año 2018, significaría para el paquete de \$20 un aumento del 158% (el precio final debería ascender a \$31, 68); para el paquete de \$ 26,00 el incremento sería 98,77% (el precio final debería aumentar a \$ 25,68), y para el paquete de \$ 27 el incremento equivale al 91,41% , ya que el precio final debería fijarse en \$ 24,68 %. Estos incrementos significan una caída en las ventas.

(iii) a menor precio de venta al público de la compañía, mayor es el incremento que debe darse para alcanzar el precio de venta indicado en el párrafo anterior y consecuentemente mayor es la caída estimada en la demanda.

(iv) la incidencia del impuesto mínimo no trasladado sobre el resultado y del patrimonio neto de Tabacalera Sarandí, en los tres períodos analizados es negativa, arrojando un resultado de pérdida.

Es por ello que el dictamen pericial que antecede, resulta eficaz para demostrar que el impuesto calculado del modo dispuesto por la ley 27.430 afecta la capacidad contributiva de la accionante.

Además cabe señalar que el monto a tributar de \$28 por cada paquete de 20 se encuentra muy por encima del precio de comercialización de los productos elaborados por la empresa actora; ello es así en atención a





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 6
CAUSA N° 8.093/2018: “TABACALERA SARANDI SA c/ EN-AFIP-DGIs/PROCESO DE CONOCIMIENTO”

que se advierte que en la actualidad el monto fijo actualizado del gravamen es de \$151,68 para el primer trimestre del 2022 (del 1/06/22 al 31/08/2022), por cada paquete de 20 unidades de cigarrillos; siendo que el precio de comercialización de la marca más barata -en su paquete de \$20- se encuentra establecida en \$46 y la más onerosa se encuentra dispuesta en \$250 (cfr.<https://serviciosweb.afip.gob.ar/genericos/ConsultaCigarrillos/listado.aspx>.)

Asimismo el monto fijo actual del gravamen por unidad en el caso de los cigarros es de \$54,17 por unidad y de \$108,35 por cada paquete de 20 unidades de cigarrillos; siendo que el precio de comercialización aproximado para los cigarros es de \$120 para los cigarros y de \$105 para el paquete de cigarrillos.

Con relación al tabaco en hebras, despallado, despunte y demás el monto fijo del gravamen actualizado al primer trimestre de 2022 es de \$216,69 por cada 50 gramos o porción; siendo que el precio de comercialización actual aproximado para el tabaco en hebras de \$150 (cfr.<http://biblioteca.afip.gob.ar/cuadroslegislativos/getAdjunto.aspx?i=18402>).

Sobre esa base, se encuentra evidenciado que el impuesto fijo mencionado -desde el momento de su implementación hasta la actualidad- consume más de la totalidad del precio de venta de 10 de las 12 marquillas comercializadas por la empresa actora, como así también de los cigarros y el tabaco en hebras; razón por la cual torna confiscatoria su aplicación.

Por otro lado, como ya se dijo, cabe recordar que si bien este principio no se encuentra expresamente establecido en la Constitución Nacional, lo cierto es que se encuentra dispuesto en forma implícita en cuanto protege la propiedad en los artículos 14, 17, 18 y 33, y ante una excesiva presión tributaria este derecho puede verse menoscabado, por lo



que su garantía procura ser asegurada en materia tributaria mediante este principio.

En este sentido un tributo es confiscatorio cuando absorbe parte sustancial de la renta o el capital (doctrina de Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros).

La Corte Suprema de Justicia ha dispuesto que: “si bien el mero cotejo entre la liquidación de la ganancia neta sujeta al tributo efectuada sin el ajuste por inflación, y el importe que resulta de aplicar a tal fin el referido mecanismo no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad (confr. “Santiago Dugan Trocello”), ello no debe entenderse como excluyente de la posibilidad de que se configure un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que la ley del impuesto a las ganancias pretende gravar.” (conf. “Candy SA” del 03/07/2009).

También debe recordarse que la Corte Suprema ha dicho que a fin de que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado “excede la capacidad económica o financiera del contribuyente” (1989, “Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta”, Fallos: 312:2467, ya citado).

Asimismo ha señalado de manera invariable que para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (...), y que a los efectos de su apreciación cuantitativa debe estarse al valor real del inmueble y no a su valuación fiscal y considerar la productividad posible del bien...” (Fallos: 314:1293),

Cabe señalar que si bien la demandada y el tercero interesado - Massalin SRL- impugnaron el informe pericial contable antes mencionado,





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 6
CAUSA N° 8.093/2018: “TABACALERA SARANDI SA c/ EN-AFIP-DGI
s/PROCESO DE CONOCIMIENTO”
los fundamentos utilizados implican un mero desacuerdo con las
conclusiones a las que arribara la experta.

Que aquí cabe recordar que es función del perito asistir al juez para adquirir argumentos o razones para la formación de su convencimiento respecto de ciertos hechos cuya percepción o cuyo entendimiento escapa a las aptitudes del común de la gente (conf. CNACAF, Sala IV, in re: “Galileo La Rioja S.A.”, del 14/11/00).

Por ello, como principio general, se ha señalado que corresponde reconocer la validez de las conclusiones de los peritos para la decisión de aspectos que requieran apreciaciones específicas de su saber técnico, de las que sólo cabría apartarse ante la evidencia de errores manifiestos o insuficiencia de conocimientos científicos.

Además, para apartarse de las conclusiones fundadas del experto debe demostrarse que la opinión está reñida con los principios lógicos o que su fundamento científico está equivocado (conf. CNACAF, Sala II, in re: “Galanti, Marcos Marcelo c/ Prefectura Naval Argentina”, del 12/02/98) y nada de esto ha ocurrido en autos.

En efecto, la opinión de los litigantes no puede prevalecer sobre las del experto y para desvirtuarla es imprescindible tener elementos de juicio que permitan concluir fehacientemente el error o el inadecuado uso que el perito hubiere hecho de los conocimientos científicos, circunstancia que no ha sido acreditada en la presente causa (conf. CNACAF, in re: “Navarro, Víctor Hugo”, del 5/03/98).

VIII.- Es por todo lo antes expuesto que la empresa actora no podría trasladar parcialmente el gravamen al precio de venta sin afectar su derecho de propiedad, en atención a que los productos por ella comercializados deberían dejar de producirse.



Asimismo se encuentra demostrado que el impuesto mínimo establecido en la ley, afecta de manera directa en el patrimonio neto de la empresa afectando su capacidad contributiva y viabilidad patrimonial.

Ello es así, teniendo en cuenta los principios dispuestos en la Constitución Nacional, como así también los criterios fijado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, queda evidenciado que el impuesto mínimo creado por la norma impugnada -en su aplicación en el caso concreto- se encuentra en pugna con la disposiciones constitucionales ya que no supera el control de razonabilidad de las leyes previsto en el artículo 28 de la Constitución Nacional y lesiona el principio de igualdad previsto en el artículo 16 de la Constitución.

En razón de todo lo expuesto cabe concluir que la imposición mínima dispuesta por la ley 27.430 a la comercialización del tabaco no se encuentra debidamente compatibilizada con los principios de equidad, proporcionalidad, igualdad y no confiscatoriedad que debe regir en toda norma tributaria y repercute negativamente -en el caso bajo examen- en el derecho de trabajar y de ejercer toda industria lícita, beneficiando la concentración económica en favor de un sector de la industria tabacalera, lo que se encuentra expresamente vedado en nuestro texto constitucional.

Al respecto cabe recordar que si la función de decidir una controversia con fuerza de verdad legal corresponde solamente a los jueces de acuerdo con el sistema implementado por nuestra Constitución, resulta claro que el restablecimiento liso y llano de la Constitución, a través del Poder Judicial, no implica conculcar la división de poderes, sino, al contrario conservarla para el único fin que ha motivado su establecimiento: Hacer lo que la Constitución manda o permite (conf. Bidart Campos, “Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino, tº II, Buenos Aires, Ediar, 1991, p. 366).

Además debe señalarse que: “el `deber poder´ de los jueces de aplicar con preeminencia la Constitución no sólo es el fin supremo y fundamental de la actividad jurisdiccional sino, más aún, un elemento





Poder Judicial de la Nación

JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 6
CAUSA N° 8.093/2018: “TABACALERA SARANDI SA c/ EN-AFIP-DGIs/PROCESO DE CONOCIMIENTO”
integrante del contenido mismo de esa función estatal” (Fallos: 321:3620, voto del juez Enrique S. Petracchi).

IX.- En cuanto a la imposición de las costas, habida cuenta la inexistencia de una causal justificante para apartarse del principio objetivo de la derrota, corresponde imponerlas a la parte demandada y al tercero interesado (conf. art. 68, primer párrafo, del CPCCN.)

Por las consideraciones expuestas, **FALLO:** Haciendo lugar a la demanda formulada y, en consecuencia, se declara la inconstitucionalidad de los artículos 103, 104 y 106 de la ley 27.430 en relación a Tabacalera Sarandí S.A; con costas a la demandada y al tercero interesado -Massalin Particulares SRL- vencidos (art. 68, primer párrafo del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.-

