

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N°61

Objetivo del Informe:

Analizar la “Jurisprudencia Judicial y Administrativa” más relevante a la cual hemos tenido acceso en el período.

Corte Suprema de Justicia de la Nación. *“Provincia de San Luis c/ Estado Nacional s/Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (22/04/2021)”*. Consenso Fiscal (2017) y Coparticipación Federal de Impuestos (23.548).

Corte Suprema de Justicia de la Nación. *“Provincia de San Luis c/ Estado Nacional s/ Incidente de Medida Cautelar (27/05/2021)”*. Congelamiento del Precio del Barril de Petróleo (Barril Criollo) y Precio de las Naftas y Gasoil. Coparticipación Federal de Impuestos (23.548).

Corte Suprema de Justicia de la Nación. *“Tabacalera Sarandí S.A. c/ EN –AFIP–DGI s/Proceso de Conocimiento (13/05/2021)”*. Impuestos Internos. Comercialización de Tabaco. Montos Mínimos. Medida Cautelar. Relevancia de la Prueba.

Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires. *“INDUSTRIA METALURGICA SUD AMERICANA (15/04/2021)”*. Impuestos sobre los Ingresos Brutos. Nueva Causal de Suspensión del Cómputo de la Prescripción. Aplicación del Código Civil y Comercial de la Nación.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Provincia de San Luis c/ Estado Nacional s/Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (22/04/2021)”. Consenso Fiscal (2017) y Coparticipación Federal de Impuestos (23.548).**

I. Introducción.

Los litigios provenientes de la puja por los recursos tributarios entre el Estado Nacional y las Provincias son una constante en cualquier sistema de gobierno que adopta la forma **representativa republicada federal**, tal cual surge del artículo 1, de nuestra Carta Magna¹.

Es más, en nuestra Nación, este tipo de disputas son **timoratas** (en cuanto al fondo, no al número), dado el excesivo nivel de delegación en el ejercicio de las potestades tributarias que existe desde las Provincias a la Nación. La Coparticipación Federal de Impuestos (23.548), que tiene rango Constitucional², desde el año 1994, no es más que la consagración de una lógica, en el ejercicio de la política (en su amplio sentido), destinada a mantener su *status quo*. No es una simple herramienta de distribución de recursos tributarios entre distintos niveles de gobierno.

Si nos situamos en el año 2020, el Estado Nacional recaudó aproximadamente el 93% de los recursos tributarios del país. De esta forma se consagra un doble beneficio:

- La **Nación** conserva para sí casi el monopolio en el ejercicio del **poder tributario** (contradiendo el espíritu y la letra de los artículos 1 y 121³ – entre muchos otros – de nuestra Constitución Nacional), con las consecuencias que tal situación conlleva en cuanto al sometimiento (poder) de los otros niveles de gobierno.
- Los **Gobiernos Provinciales** logran la magia de volcar en la población bienes y servicios públicos y semipúblicos, sin asumir el desgaste político inherente al cobro de impuestos a sus votantes.

Esto le permite a los Gobernadores, en especial en las Provincias que están por fuera del cordón central industrial del país⁴ (es decir, las que dependen más de los

¹ Artículo 1: “La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, según la establece la presente Constitución”.

² Artículo 75: “.....Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos.....”.

³ Artículo 121: “Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.”

⁴ Las provincias que componen el cordón central industrial son (solamente) Buenos Aires, Santa Fe, Córdoba, Mendoza y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. En épocas en que el mercado petrolero y gasífero es pujante, se podría sumar a la lista a la Provincia del Neuquén.

fondos coparticipables), eternizarse en el ejercicio del poder (ejecutivo, legislativo y, también, en el judicial).

De lo expuesto, surge de forma indubitable que la Ley de Coparticipación de Impuestos, más que un mero algoritmo⁵ de distribución de fondos tributarios es la expresión del sistema político que la sociedad, en su conjunto, consagra, por medio del voto, cada dos años. Es la expresión real y genuina (no discursiva o teórica), del espíritu de nuestra Constitución Nacional, más allá de la letra del resto de sus artículos y de sus fuentes y pacto preexistentes. Su inclusión en el texto de nuestra Carta Magna en el año 1994 no es más que la consagración de todo lo expuesto.

La presente Resolución de la **Corte Suprema de Justicia de la Nación** (solamente en cuanto a su competencia), y la que se mencionará en el apartado siguiente, con plazos que exceden cualquier prueba de razonabilidad, claramente con el objetivo de que el mero paso del tiempo actúe de juez natural de la cuestión, reemplazando el rol de los ministros⁶, nos permite reflexionar como nuestro Tribunal Cimero, ha convalidado un sistema político cuyas bases expusimos en los párrafos precedentes.

A partir de lo mencionado en los párrafos precedentes nos preguntamos, específicamente en cuanto a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en este contexto:

- *¿Puede nuestro Máximo Tribunal tomarse más de tres años para resolver cuestiones inherentes al ejercicio de las potestades tributarias entre distintos niveles de gobierno?⁷*
- *¿Qué otra cuestión hace más a la existencia de nuestro Máximo Tribunal que la resolución de este tipo de disputas tan asociada con la Constitución Nacional?*
- *¿Cuál es el objetivo genuino de dejar que el tiempo transcurra de forma incomprensible?*
- *¿Por qué hay cuestiones que llevan décadas y otras que se resuelven en semanas (ej. la exención temporaria del Impuesto al Valor Agregado a los alimentos en el año 2019)?*

⁵ O laberinto, como a parte de la doctrina le gusta llamarlo.

⁶ El dictamen de la Procuración es del 18/12/2018.

⁷ Es más, las presentes resoluciones sólo se refieren a cuestiones de competencia, ni tan siquiera atienden al fondo de la cuestión. Con respecto a temas de fondo, hemos asistido a cuestiones en las cuales la CSJN se toma décadas para resolver (ej. en la detracción de fondos de la masa coparticipable – 15% - para el ANSES).

- *¿Cómo influye la política, en su amplio sentido, en los tiempos, formas y sentido, de las sentencias de la Corte Suprema de Justicia de la Nación?*
- *¿Cuál es el rol político de los ministros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación?*

La respuesta a todas estas preguntas y/o su mera formulación, consagra una forma de facto de Gobierno, amparada en el reparto real del poder que emana de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.

II. Planteo de la Provincia de San Luis.

La **Provincia** deduce una acción declarativa de inconstitucionalidad contra el Estado Nacional, respecto de la Ley 27.429, en cuanto aprueba el **Consenso Fiscal** suscripto por el Poder Ejecutivo Nacional y los representantes de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, así como también del contenido de dicho Consenso Fiscal, suscripto el 16 de noviembre de 2017, que forma parte integrante de esa ley (Anexo), según surge de su artículo 1, *in fine*, al resultar violatorio de los artículos 1, 5, 6, 16, 18 y 75, incisos 1, 2 y 3, de la Constitución Nacional.

Asimismo, solicita que se declare la inconstitucionalidad de la Ley 27.430⁸ la cual, conforme a lo dispuesto en el numeral VI, del Consenso Fiscal, lo implementa en sus aspectos más salientes, de forma agravante para la Provincia de San Luis, quien no ha celebrado dicho acuerdo.

Por último, peticona que se condene al Estado Nacional a pagarle la suma que resulte estrictamente compensatoria por la pérdida sufrida en los ingresos por coparticipación tributaria que le corresponden, de acuerdo con lo establecido en el artículo 75, inciso 2, de conformidad con el porcentaje establecido en el artículo 4, de la Ley 23.548, de Coparticipación Federal de Impuestos.

En este punto es relevante recordar que:

- **Ambas normas, Consenso Fiscal (27.429) y Reforma Tributaria (27.430), establecieron un sendero de baja de la alícuota del Impuesto sobre los Bienes Personales, el cual es coparticipable.**
- La contrapartida de esta reducción de la fiscalidad del mencionado tributo nacional era un **incremento en el Impuesto Inmobiliario por parte de las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires**, por medio del establecimiento de una

⁸ Última reforma tributaria relevante. En la misma se establecía la baja en el Impuesto a las Ganancias de las Sociedades y en el Impuesto sobre los Bienes Personales, entre otras medidas.

valuación fiscal homogénea coordinada entre todos los estados subnacionales y un incremento de alícuota del mencionado impuesto patrimonial.

- Es decir, el Estado Nacional reducía la recaudación del Impuesto sobre los Bienes Personales (coparticipable) y las Provincias incrementaban su recaudación del Impuesto Inmobiliario (impuesto propio), yendo a un esquema tributario más acorde (desde el punto de vista teórico – no fáctico como hemos analizado en el acápite anterior), con lo establecido en nuestra Carta Magna.
- Similar situación, pero sin compensación recaudatoria prevista en el texto del propio Consenso Fiscal, acontecía con la baja de la alícuota corporativa del Impuesto a las Ganancias (coparticipable).
- Además, el **Consenso Fiscal** establecía una reducción paulatina de las alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (esto sólo con impacto para las jurisdicciones que adhirieran al mismo).
- Por último, y más allá de muchos otros compromisos recíprocos, que en mérito de la brevedad no mencionaremos, la Nación, las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, renunciaban a continuar con los más de cincuenta litigios cruzados en materia de Coparticipación Federal de Impuestos que existían en ese momento.

En este estado de situación, **San Luis (única provincia que no suscribió el Consenso Fiscal⁹)** interpuso la acción declarativa de inconstitucionalidad dado que al no suscribir el mencionado acuerdo interjurisdiccional se sintió agraviada por la merma en la recaudación coparticipable (básicamente) del Impuesto sobre los Bienes Personales y, también, del Impuesto a las Ganancias.

Es más, sostiene, que la compensación deberá cubrir la pérdida sufrida desde enero de 2018 a la fecha de la sentencia (más intereses), y que la pérdida a compensar ha sido causada por la inconstitucional conducta del Estado Nacional al modificar el Régimen de Coparticipación Federal previsto en el artículo 2, de la Ley 23.548, por lo que se demanda con base en la diferencia entre lo realmente percibido en materia de coparticipación tributaria y lo que se **hubiese debido percibir** de no mediar aquellas inconstitucionales detracciones dispuestas por el Consenso Fiscal.

III. El Paso del Tiempo. El Juez Natural de las Causas.

Como en la mayoría de este tipo de conflictos, es el mero paso del tiempo quien actúa como juez natural de la causa.

⁹ Más allá de La Pampa, que suscribió, pero luego nunca adhirió por medio de una Ley local.

A saber:

- Hoy en día, el Consenso Fiscal del año 2017, fue modificado en los años 2018, 2019 y 2020 (este último aún en tratamiento parlamentario). En todos los casos se suspendieron los compromisos asumidos por la Nación y, también, por las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (incluyendo la reducción, año a año, de la alícuota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tema el cual tenía un verdadero impacto en materia recaudatoria local).

La coyuntura acuciante en materia fiscal (la cual Argentina padece de forma crónica), eliminó un tibio comienzo hacia un verdadero federalismo fiscal. Es decir, un tibio intento de comenzar a cumplir con la letra de la Constitución Nacional (artículo 1 y siguientes), y no con las cuestiones de facto aceptadas por los usos y costumbres de nuestra sociedad.

- Más allá de un gran avance, nunca se terminó de establecer una valuación fiscal homogénea coordinada entre todos los estados subnacionales. Es más, en materia de Impuesto sobre los Bienes Personales, esto conlleva a que se utilice (aún para 2020) la valuación fiscal del año 2017, actualizada por el Índice de Precios al Consumidor (IPC) publicado por el INDEC.
- **Por medio de la Ley 27.541 (2019) y 27.630 (2021), se pulverizaron los senderos de baja del Impuesto sobre los Bienes Personales y del Impuesto a las Ganancias de Sociedades.**

En consecuencia, esto último provocó que el planteo de San Luis se vuelva abstracto a partir de la recaudación del Impuesto sobre los Bienes Personales correspondiente al año 2019 (recaudación/2020)¹⁰ y lo mismo sucederá, en materia de Impuesto a las Ganancias, con los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1/01/2021¹¹.

Por lo tanto, reiteramos, el mero transcurso del tiempo ha sido el juez natural de la causa (el mero paso del tiempo) que resolvió la cuestión de fondo, quedándole a la Corte Suprema de

¹⁰ De hecho, el **Impuesto sobre los Bienes Personales** pasó a ser, en el año 2020, uno de los tributos que más recaudación aportó al Estado Nacional y, vía coparticipación, a las Provincias (2,87% del total recaudado por la Administración Federal de Ingresos Públicos en el año 2020 - <https://www.afip.gob.ar/institucional/estudios/serie-anual/>).

¹¹ Si bien se establecen tramos de alícuotas del 25% y 30%, el ponderado de los contribuyentes medidos en término de recaudación (no en número de contribuyentes, si no en cuanto a su incidencia sobre la misma), sufrirá un incremento de la alícuota del 30% al 35%.

Justicia de la Nación, sentenciar sobre el interín en el cual tuvieron efecto concreto el Consenso Fiscal (2017) y la Reforma Tributaria (2017).

Esto también hace las medidas cautelares solicitadas.

IV. Dictamen de la Procuración. Competencia.

La Procuradora, la Dra. Laura Monti, planteó (12/2018) que en atención a la naturaleza de las partes que han de intervenir en el pleito, la causa corresponde a la competencia originaria de la Corte.

En efecto, toda vez que la Provincia de San Luis, a quien le corresponde la competencia originaria de la Corte, de conformidad con el artículo 117, de la Constitución Nacional, demanda al Estado Nacional, que tiene derecho al fuero federal, según lo dispuesto en el artículo 116, de la Ley Fundamental, entiende que la única forma de conciliar ambas prerrogativas jurisdiccionales es sustanciar la demanda en instancia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, cualquiera sea la materia del pleito.

Por lo tanto, opina que el proceso debe tramitar ante los estrados del Máximo Tribunal.

V. Resolución de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Competencia.

Finalmente, dos años y medio después, nuestro Tribunal Cimero, decide declarar que la presente causa corresponde a la competencia originaria de la Corte y correr traslado de la demanda interpuesta contra el Estado Nacional, para comenzar a tratar la cuestión de fondos (no sabemos en cuantos lustros o décadas).

VI. Conclusión.

El análisis de la presente causa ha sido un mero pretexto que nos permitió comprender, de forma muy resumida, pero cabal: **a)** el funcionamiento real de nuestro sistema tributario; **b)** como las cuestiones de facto trascienden a aquellas contempladas en un sin número de artículos de la Constitución Nacional (que carecen de efectos en la realidad); **c)** como los tres poderes del estado se alinean en esta forma de gobierno (validada por la sociedad cada dos años, cada vez que emite su voto) y; **d)** como es el mero paso del tiempo quien actúa de juez natural en este tipo de conflictos evitando consecuencia políticas para nuestros ministros del Máximo Tribunal de Justicia de la Nación (cuando así lo deciden de manera deliberada, cuestión que acontece en la mayoría de los casos, salvo excepciones que confirman la regla general de actuación en materia de resolución de conflictos entre niveles de gobierno).

Este *modus operandi* es perenne más allá de los perjuicios que impone al desarrollo de nuestro país. Es una de las pocas políticas de estado que trasciende a todas las administraciones que gobiernan a nuestro país (es una ideología en sí misma).

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Provincia de San Luis c/ Estado Nacional s/ Incidente de Medida Cautelar (27/05/2021)”. Congelamiento del Precio del Barril de Petróleo (Barril Criollo) y Precio de las Naftas y Gasoil. Coparticipación Federal de Impuestos (23.548).**

I. Introducción.

Ante todo, es pertinente destacar que todas las consideraciones de fondo mencionadas al analizar el antecedente anterior son aplicables a la presente causa, más allá que los agravios de la Provincia versan sobre cuestiones (puntuales) diferentes.

El presente antecedente está relacionado con la pérdida de recaudación de impuestos coparticipables, producto del establecimiento de un precio ficto¹² (o político), a través del Decreto (PEN) 566/2019¹³, para el barril de petróleo y, también, para el precio de las naftas y gasoil en toda la cadena de valor.

Bajo este tipo de políticas, conocidas comúnmente como **Barril Criollo**¹⁴, oportunamente, el Poder Ejecutivo Nacional, ante la **pérdida de valor del peso argentino frente al dólar** y el **alza internacional del mencionado commodity**, buscó congelar el precio a nivel doméstico, para lo cual estableció un tipo de cambio de \$45,19 por dólar y un precio de U\$59/bbl. Todo por el plazo de 90 días.

A su vez, en el mismo Decreto, se congeló, por el mismo lapso, el precio de las naftas y gasoil en toda la cadena de comercialización, incluyendo las ventas en los surtidores.

El mencionado Decreto, luego fue extendido en el tiempo y, posteriormente, sustituido. Es más, el mismo representa una práctica habitual (más allá de lo distorsiva que es en materia de inversión) a la hora de establecer políticas de formación de precios en este sector de la economía.

¹² **Tipo de cambio y precio del Barril.**

¹³ 15/08/2019.

¹⁴ **Cabe destacar que el precio del Barril Criollo puede ser inferior (si se pretende un congelamiento de precios ante el alza internacional del mismo y a un proceso devaluatorio del peso argentino) o superior (si se pretende sostener un volumen de producción determinado y/o incentivar el mismo) al precio internacional de este commodity.**

II. Planteo de la Provincia de San Luis.

La Provincia demanda al Estado Nacional a los fines de que se declare la inconstitucionalidad del Decreto (PEN) 566/19 (así como toda otra norma complementaria o reglamentaria que se dicte en igual sentido) y se condene al Estado Nacional a pagarle la suma que resulte compensatoria, por la pérdida sufrida (por los efectos de la mencionada norma), en materia de ingresos por Coparticipación Federal de Impuestos.

Puntualiza que, mediante el acto que se cuestiona, se modificó de manera ilegítima el precio de las operaciones de venta de petróleo crudo y, por lo tanto, la base de cálculo para la liquidación y pago de la coparticipación tributaria que le corresponde a la Provincia de San Luis, en virtud de que el combustible se encuentra gravado con los Impuestos al Valor Agregado (IVA) e Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y al Dióxido de Carbono y, tales tributos, son coparticipables.

Bajo esas condiciones, afirma que los ingresos que le corresponden a la Provincia se encuentran afectados en forma negativa, motivo por el cual reclama la diferencia entre lo realmente percibido en materia de coparticipación y lo que **hubiese debido percibir de no existir la norma en cuestión.**

Todo lo expuesto se fundamenta, según el planteo de la Provincia, en que el Decreto (PEN) 566/19 resulta violatorio del Régimen Federal de Coparticipación de Recursos Fiscales y desconoce el principio de legalidad en materia tributaria, careciendo el Poder Ejecutivo Nacional de competencia para dictar el acto en debate, puesto que tampoco se configuraron las condiciones excepcionales que habilitarían su dictado (por tratarse de un Decreto de Necesidad y Urgencia).

Por último, el representante de la Provincia, solicita el dictado de una **medida cautelar genérica** por medio de la cual se le ordene al Banco de la Nación Argentina (previo informe periódico de la AFIP) a detraer de la porción de la masa coparticipable que le corresponde al Estado Nacional (artículo 3, inciso a, de la Ley 23.458) la totalidad de los fondos que se recauden en menos como consecuencia de la aplicación del Decreto (PEN) 566/19 y que hubiese correspondido girar a la Provincia conforme a la distribución prevista en el artículo 4, de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, remitiéndolos a las cuentas de la Provincia de San Luis para mantener a resguardo, en forma íntegra, los fondos coparticipables que le pertenecen.

III. Dictamen de la Procuración. Competencia.

El 4 de septiembre de 2019, la Dr. Laura Monti, en primer lugar, analiza si el proceso principal corresponde a la instancia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Por los mismos motivos expuesto en al momento de analizar la resolución anterior (también

relacionada con la misma Provincia), concluye de igual forma, opinando que el proceso debe tramitar ante los estrados del Tribunal Máximo de la Nación.

Con respecto a la solicitud de la medida cautela, la Procuradora, se limita a decir que la misma debe ser resuelta por el juez natural de la causa.

IV. Resolución de la CSJN. Competencia y Medida Cautelar.

Finalmente, casi dos años después, más allá de declararse competente en cuanto al fondo de la cuestión, nuestro **Máximo Tribunal** expresa que: ***“...en función del vencimiento del plazo de vigencia previsto en la norma impugnada (artículo 1, del Decreto 566/2019), no corresponde, en este estado, considerar la medida cautelar solicitada...”***.

Nuevamente, ha sido el mero paso del tiempo el juez natural quien ha resuelto, en este caso, el otorgamiento o no de la medida cautelar. Seguramente, con respecto al fondo de la cuestión, también se referirá (dentro de algunos años, lustros o décadas).

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “*Tabacalera Sarandí S.A. c/ EN –AFIP– DGI s/Proceso de Conocimiento (13/05/2021)*”. Impuestos Internos. Comercialización de Tabaco. Montos Mínimos. Medida Cautelar. Relevancia de la Prueba.**

I. Antecedente.

Fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (sala IV). Otorgamiento de la Medida Cautelar.

Oportunamente **la Cámara** por mayoría, concedió la medida cautelar solicitada por el contribuyente de marras y **suspendió, a su respecto, la aplicación del monto mínimo del gravamen establecido para la comercialización del tabaco, en sus distintas variantes,**

en los artículos 15¹⁵, 16¹⁶ y 18¹⁷, de la Ley 24.674 (modificada por la Ley 27.430)¹⁸, permitiéndole aplicar, en forma directa sobre su verdadero precio de venta, la alícuota del 70%.

Para así decidir, el a quo sostuvo que:

- a) “En lo que hace a la verosimilitud del derecho y la ilegitimidad de la regulación impugnada, la Ley 27.430¹⁹ 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

¹⁵ **Artículo 15:** “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....** Cuando se trate de envases que contengan una cantidad distinta a veinte (20) unidades de cigarrillos, el impuesto mínimo mencionado en el párrafo anterior deberá proporcionarse a la cantidad de unidades que contenga el paquete de cigarrillos por el cual se determina el impuesto.....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....Sin perjuicio de ello, el Poder Ejecutivo Nacional podrá, con las condiciones indicadas en el artículo sin número agregado a continuación del artículo 14, aumentar hasta en un veinticinco por ciento (25%) o disminuir hasta en un diez por ciento (10%) transitoriamente el referido monto mínimo....”.

¹⁶ **Artículo 16:** “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.....** Cuando se trate de paquetes o envases de cigarritos que contenga una cantidad distinta a veinte (20) unidades, el impuesto mínimo mencionado precedentemente deberá proporcionarse a la cantidad de unidades que contenga el envase de cigarritos por el cual se determina el impuesto.....Los importes consignados en el segundo párrafo de este artículo se actualizarán conforme a lo indicado en el cuarto párrafo del artículo 15, resultando también de aplicación lo previsto en el quinto párrafo del mismo artículo.....Por el expendio de rabillos, trompetillas y demás manufacturas de tabaco no contempladas expresamente en este Capítulo se pagará la tasa del setenta (70%) sobre la base imponible respectiva.....”.

¹⁷ **Artículo 18:** “Por el expendio de los tabacos para ser consumidos en hoja, despalillados, picados, en hebras, pulverizados (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....”.

¹⁸ Ley de Impuestos Internos.

¹⁹ BO 29/12/2017.

distinción o matiz alguno a su respecto. Se vulnera así la defensa de la competencia (artículo 42²⁰, de la Constitución Nacional) 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 provocarían a su respecto, y los principios de equidad, proporcionalidad, igualdad y no confiscatoriedad (artículos 4, 16 y 17 de la Constitución Nacional). Se señala, además, la potencial incidencia de la normativa cuestionada, y peligro consecuente, sobre el derecho de trabajar y de ejercer toda industria lícita (artículo 14 de la Constitución Nacional)”.

- 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: 1) 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 2) 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*

²⁰ Artículo 42. “Los consumidores y usuarios de bienes y servicios tienen derecho, en la relación de consumo, a la protección de su salud, seguridad e intereses económicos; a una información adecuada y veraz; a la libertad de elección, y a condiciones de trato equitativo y digno....Las autoridades proveerán a la protección de esos derechos, a la educación para el consumo, **a la defensa de la competencia contra toda forma de distorsión de los mercados, al control de los monopolios naturales y legales**, al de la calidad y eficiencia de los servicios públicos, y a la constitución de asociaciones de consumidores y de usuarios....La legislación establecerá procedimientos eficaces para la prevención y solución de conflictos, y los marcos regulatorios de los servicios públicos de competencia nacional, previendo la necesaria participación de las asociaciones de consumidores y usuarios y de las provincias interesadas, en los organismos de control..”.

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. Presentación en Queja del Fisco. Listado de Agravios.

A su turno, la AFIP, disconforme con el pronunciamiento de la Cámara, interpuso un recurso extraordinario, cuya denegatoria, motivó la presentación de la queja.

Los agravios expuestos por el Organismo Fiscal fueron que:

- 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 artículo 14, de la Ley 48, en tanto configura un supuesto de excepción al requisito de sentencia definitiva, debido a que causa a su mandante un gravamen de imposible reparación ulterior.
- b) **Existe gravedad institucional, pues lo decidido afecta la hacienda pública.**
- 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.
- d) **La empresa celebró una alianza comercial con una empresa multinacional, por lo que lejos están de afectarse sus derechos constitucionales.**
- e) **Atribuir valor probatorio a las constancias emitidas por la actora resulta excesivo.**
- f) El supuesto desequilibrio en la defensa de la competencia es una cuestión conjetural y, por el contrario, **la cautelar pone a la actora en situación de**

privilegio frente al resto de las empresas del mercado, afectando con ello la competencia.

- g)** 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. El Dictamen de la Procuración.

Ante todo, aclara la Dra. Laura Monti, el 10 de diciembre de 2019, que **la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho las resoluciones que se refieren a medidas precautorias, no autorizan el otorgamiento del recurso extraordinario ya que no revisten, en principio, el carácter de sentencias definitivas.**

Aclarado lo anterior, plantea que cabe hacer excepción a dicha regla cuando lo resuelto excede el interés individual de las partes y atañe también a la comunidad toda, debido a su aptitud para perturbar la oportuna y tempestiva percepción de las rentas públicas, lo cual se verifica, según el entendimiento de la Dr. Monti, en la presente causa, habilitando la vía a la quejosa (AFIP), suscitando, la cuestión federal.

- Es aquí, llegados a este punto, donde podemos concluir que, existiendo algún tema tributario de fondo, será el Fisco quien tendrá (siempre) la oportunidad de llegar a la CSJN, más allá que no se trate de una sentencia definitiva, habilitando la vía extraordinaria.

Por supuesto, la solides del planteo del contribuyente en cuanto al verosimilitud del derecho y el peligro en la demora (ambos extremos que no se probaron con la debida contundencia en la causa bajo análisis), será aquello que defina la suerte de la medida cautelar.

Volviendo al Dictamen, la Procuradora nos ilustra que el análisis de las medidas precautorias no exige un examen de certeza sobre la existencia del derecho pretendido y 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.

A partir de lo expuesto es que razona que **la actora no ha logrado acreditar el peligro irreparable en la demora que el pago del Impuesto Interno**, de acuerdo con 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 este punto es nuestro menester recordar que es relevante que, por medio del aporte de aquella prueba documental que resulte pertinente, el contribuyente sea quien de forma (casi) indubitable acredite los dos extremos basales para el otorgamiento de la medida precautoria.**

A nivel práctico, esta prueba documental puede consistir en un **Informe**²¹ que, por ejemplo, se expida con relación al impacto económico futuro que sobre el negocio tendrá el tributo cuestionado (sustentado debidamente en proyecciones económica y datos que sean comprobables).

El mismo debería estar suscripto por un profesional con competencia/incumbencia en la materia (ej. Licenciado en Economía²²) y con su firma legalizada.

- ✓ De nada sirve que sea el mismo letrado patrocinante quien agregue planillas de cálculo (como sucedió en el caso de marras), si no hay una opinión de un experto competente en la materia.

²¹ Un Informe implica una opinión fundada, de ahí su valor probatorio. De ahí, la importancia de que esté suscripto por un especialista en la materia.

²² Según lo establecido en el artículo 11, de la Ley 20.488 (Normas referentes al ejercicio de las profesiones relacionadas con las Ciencias Económicas), se requerirá título de Licenciado en Economía o equivalente:

- a) *Para todo dictamen destinado a ser presentado a autoridades judiciales, administrativas o a hacer fe pública relacionado con el asesoramiento económico y financiero para: 1. Estudios de mercado y proyecciones de oferta y demanda sin perjuicio de la actuación de graduados de otras disciplinas en las áreas de su competencia. 2. Evaluación económica de proyectos de inversiones sin perjuicio de la actuación de graduados de otras disciplinas en las áreas de su competencia. 3. Análisis de coyuntura global, sectorial y regional. 4. Análisis del mercado externo y del comercio internacional. 5. Análisis macroeconómico de los mercados cambiarios de valores y de capitales. 6. Estudios de programas de desarrollo económico global, sectorial y regional. 7. Realización e interpretación de estudios econométricos. 8. Análisis de la situación, actividad y política monetaria, crediticia, cambiaria, fiscal y salarial. 9. Estudios y proyectos de promoción industrial, minera, agropecuaria, comercial, energética, de transportes y de infraestructura en sus aspectos económicos. 10. Análisis económico del planeamiento de recursos humanos y evaluación económica de proyectos y programas atinentes a estos recursos. 11. Análisis de la política industrial, minera, energética, agropecuaria, comercial, de transportes y de infraestructura en sus aspectos económicos. 12. Estudios a nivel global, sectorial y regional sobre problemas de comercialización, localización y estructura competitiva de mercados distribuidores, inclusive la formación de precios. 13. Toda otra cuestión relacionada con economía y finanzas con referencia a las funciones que le son propias de acuerdo con el presente artículo.*

- b) *Como perito en su materia en todos los fueros, en el orden judicial.*

- ✓ De nada sirve agregar sólo Certificaciones Contables si no estamos en presencia de un ámbito en el cual un Contador Público se pueda expedir²³.

Esto le permitirá al juzgador visualizar las consecuencias esperables que tiene la aplicación cabal de la normativa y **no basarse en afirmaciones dogmáticas**.

Más allá que la vía procesal por la cual estemos transitando es la que determina la mayor o menor amplitud probatoria, la incorporación, en forma conjunta con el escrito de interposición de la acción o demanda, de toda aquella prueba documental que sea conducente (debidamente sustentada) es esencial y determinará el éxito o fracaso de nuestro expediente.

Esto no impide (va de suyo) que, además, se ofrezca todo la prueba pericial, informática o testimonial que haga a nuestro derecho. Pero esto último sí dependerá de la amplitud probatoria del remedio procesal elegido.

Cuando mencionamos las palabras “conducente” y “debidamente sustentada” hacemos mención de que emane de profesionales competentes en la materia sobre la cual opinan, con incumbencia legal precisa sobre la misma.

Continuando con la opinión de la Procuración, al momento de resumir y meritar la prueba aportada, lo expuesto precedentemente queda exteriorizado de forma brutal.

La Procuradora expresa que:

- *“....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....La accionante también agregó sus declaraciones juradas en el Impuesto Interno (rubro cigarrillos) de los períodos marzo a julio de 2018..... y un informe suscripto por Contador Público.....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 compulsión 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*

²³ Los Contadores Público no puede realizar Informes sobre proyecciones económicas, puesto que queda fuera de su ámbito de incumbencia, más allá de la zona gris creadas por los Informes Prospectivos de Aseguramiento.

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, 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..."*

Más allá de ser contra fáctico, el aporte de Informes realizados y suscriptos por profesionales idóneos y competentes en la materia hubiera sido evaluado de forma diferente por la Procuración General.

También se observa en el Dictamen que igual conclusión se impone con 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, puesto que 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.

Finalmente, la Dra. Laura Monti Cierzo concluye 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.....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...."*

En virtud de lo expuesto opina que debe declararse admisible la queja, procedente el recurso extraordinario y revocarse la sentencia apelada.

IV. Resolución de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Por si hubieran quedado dudas a partir del Dictamen de la Procuración, nuestro **Máximo Tribunal** expresa 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 (toda una definición política en sí misma).

En consecuencia, 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 extrafiscales 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.

Por lo expuesto y de conformidad con lo dictaminado por la Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada.

En síntesis, la CSJN fulmina la medida cautelar obtenida por Tabacalera Sarandí y, más allá del Dictamen de Procuración, establece una vara aún más alta para la obtención de este tipo de medidas precautorias.

- ✓ **Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires. “INDUSTRIA METALURGICA SUD AMERICANA (15/04/2021)”. Impuestos sobre los Ingresos Brutos. Nueva Causal de Suspensión del Cómputo de la Prescripción. Aplicación del Código Civil y Comercial de la Nación.**

I. Comentario Preliminar.

Ante todo, es pertinente recordar que la temática la hemos analizado *in extenso* en la columna publicada en marzo del presente año, a cuya lectura remitimos en orden a la brevedad.

Ahora bien, la creatividad de los vocales del **Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires (TFAPBA)**, la cual no admite límite alguno, hace que nos tengamos que sumergir nuevamente en esta cuestión, pero lo haremos de forma superficial (enfocados sólo en la novedad), dando por entendido el antecedente **“INDUSTRIA METALÚRGICA SUD AMERICANA (17/12/2020)”**, así como las causas tratadas bajo los expedientes²⁴:

- **“MASSALIN PARTICULARES (29/12/2020)”**,
- **“PETROLERA ARGENTINA S.A. (18/12/2020)”**,
- **“ALSUR BAHÍA S.A. (17/12/2020)”**,
- **“ARCOR SAIC (22/12/2020)”** y
- **“FORD ARGENTINA SCA (22/12/2020)”**.

Es decir, basada en el voto del Dr. Carballal, se consolidó la doctrina²⁵, **por medio de la cual la mera notificación de los ajustes de fiscalización (prevista) suspende el curso de la prescripción**, en virtud de una lectura parcializada e incorrecta (como argumentamos oportunamente) del **artículo 3986, del Código Civil (Ley 340) y de la sentencia de nuestro Tribunal Cintero en los autos “Banco de la Nación Argentina c/GCBA -AGIP DGR- Resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento (21/06/2018)”**.

Ahora bien, en el presente caso objeto de estudio estamos asistiendo a un perfeccionamiento en la aplicación práctica de la nueva causal de suspensión, pero, esta vez, pro-contribuyente.

II. El Voto del Dr. Carballal (parte pertinente).

El conocido Vocal Instructor expresa que las actuaciones se relacionan con el período fiscal 2010, del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral.

En consecuencia, nos recuerda, que el vencimiento de la declaración jurada anual operó el 30/06/2011, comenzando así el cómputo prescriptivo, el que hubiese vencido el 30/06/2016.

²⁴ Todas resoluciones del mismo tribunal administrativo y en el mismo sentido.

²⁵ De reciente creación y refractaria de todos los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y de la Suprema Corte de Buenos Aires.

Sin embargo, el 28/10/2015, se notificó la prevista, ocasionando (bajo la nueva doctrina creada en diciembre del año pasado) un supuesto de constitución en mora en los términos del artículo 2541²⁶, del Código Civil y Comercial de la Nación (CCyCN). Es decir, que operó una suspensión, por única vez, en el curso de la prescripción de 6 meses²⁷.

En el caso particular se suspendió el curso de la prescripción desde el 28/10/2015 al 28/04/2016, retomando el cómputo pertinente, el que finalizó el 30/12/2016.

Por lo tanto, como previo a esta última fecha no existió ningún acto que haya suspendido o interrumpido el curso de la prescripción, las acciones de la ARBA estaban prescriptas al mes de junio/2017, cuando se emitió el acto administrativo apelado.

En virtud de los expuesto, el TFAPBA resolvió declarar la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones perseguidas, así como para aplicar la sanción dispuesta en el acto apelado.

III. Conclusión.

A partir del presente antecedente debemos considerar que esta nueva causal de suspensión del curso de la prescripción será de 12 meses (Código Civil – artículo 3986) o 6 meses (Código Civil y Comercial de la Nación – artículo 2541), según cuando operó el vencimiento de la declaración anual del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (CM05, en el caso de los contribuyentes del Convenio Multilateral).

Al período fiscal 2010 y siguientes ya les aplica (bajo la lógica del Dr. Carballal) el plazo 6 meses, previsto en el Código Civil y Comercial de la Nación, por lo tanto, todas las determinaciones de oficio del período fiscal 2014, las cuales fueron notificadas durante el año 2021²⁸, están prescriptas bajo esta nueva forma de cómputo y más allá de haberse incorporado una suspensión (por única vez) de 6 meses de forma absolutamente ilegal.

Es más, podemos afirmar (por los menos al día de emisión del presente) que aquellas apelaciones que se están interponiendo ante el TFAPBA en este año se relacionan

²⁶ Artículo 2541: “Suspensión por interpelación fehaciente. El curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor o el poseedor. **Esta suspensión sólo tiene efecto durante seis meses** o el plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción”.

²⁷ No, de 12 meses, como surgía de aplicar el artículo 3986, del Código Civil (Ley 340).

²⁸ El artículo del CCyCN establece que se suspenderá por única vez, con lo cual corrida de vista no puede ser considerada una nueva causal de suspensión.

(mayoritariamente) con acciones prescriptas por parte de la ARBA, más allá de la buena voluntad del tribunal administrativo de incorporar esta nueva causal de suspensión.

Por último, nos preguntamos:

- *¿Cuál fue el sentido de agregar (sin ningún sustento legal) la causal de prescripción del artículo 2541, del CCyCN, si (igualmente) la mayoría de los reclamos que está realizando ARBA en la actualidad están prescriptos?*
- *¿Habrá más definiciones que cuiden los intereses de la ARBA en próximas resoluciones del TFAPBA?*

Amerita una fuerte reflexión por parte del organismo recaudador en cuanto a su accionar, el cual, estimamos, se modificará profundamente en los próximos meses.