Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 14 de agosto de 2025

Vistos los autos: "Tabacalera Sarandí S.A. c/ EN − AFIP − DGI s/ proceso de conocimiento".

Considerando:

1°) Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó parcialmente la sentencia del juez de primera instancia, en tanto había declarado la inconstitucionalidad de los artículos 103, 104 y 106 de la ley 27.430 con relación a Tabacalera Sarandí S.A. (en adelante TSSA), y advirtió que el aplicativo dispuesto mediante la resolución general (AFIP) 5113/21 −como consecuencia de la normativa citada− (en adelante, RG 5113) debía adecuarse a lo resuelto en el marco de este proceso y había impuesto las costas a la demandada y al tercero interesado −Massalin Particulares S.R.L. (MP en lo sucesivo)−, en su calidad de vencidos (artículo 68, primer párrafo del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación –CPCCN en adelante−).

Para así decidir, en primer lugar, el *a quo* señaló que la acción declarativa resultaba procedente por cuanto, con el dictado de la resolución 84/2022 (DV SRR1), que había iniciado el procedimiento de determinación de oficio relativo al "Impuesto Interno/Tabacos/Manufactura Cigarrillos ley 23.562 y la modificación introducida por la ley 27.430 al art. 15 de la ley 24.674 de Impuestos Internos", por los períodos fiscales 3/2018 a 7/2018, quedaba revelada la existencia de un acto de la Administración con concreción directa,

actual y bastante (Fallos: 325:474 y 327:2529), y sellaba la suerte adversa de los agravios deducidos por la AFIP con relación a los requisitos formales que debía reunir la acción intentada.

En cuanto al fondo del asunto, luego de reseñar los artículos 103, 104 y 106 de la ley 27.430, el mensaje de elevación que acompañó el proyecto de la citada ley, y su debate legislativo, relevó el material probatorio aportado por las partes y las respectivas impugnaciones que oportunamente se efectuaron.

Con tal base, la cámara señaló que el "impuesto interno al tabaco" constituía un tributo selectivo al consumo, cuyo hecho imponible era el expendio (en el caso, la salida de fábrica o depósito fiscal); que se liquidaba sobre la base del precio de venta al público (Fallos: 184:170; 208:380, entre otros); y que recaía, en definitiva, sobre el consumidor (Fallos: 115:48; 170:180; 182:370; 190:159 y 321:1812).

Seguidamente, indicó que se trataba de un gravamen establecido para una única etapa del proceso productivo (la primera), cuyo "hecho imponible" era atribuido al productor, fabricante o importador, quien resultaba ser el sujeto pasivo de la obligación tributaria −o "responsable por deuda propia"−, sin perjuicio de la previsión de la ley en cuanto a la posibilidad de aquel de cargar y percibir el monto de lo desembolsado en el momento del expendio (cfr. artículo 2º, primer párrafo, de la ley 24.674).

Definió a los impuestos sobre consumos específicos como "gravámenes sobre artículos o servicios en particular (…) que, en teoría, se trasladan hacia los compradores de productos elevando los precios de los

artículos respecto del ingreso de los factores, de forma tal que el impuesto reduce el ingreso real en forma proporcional al gasto sobre los artículos gravados", afirmando que se trataba de un "impuesto indirecto", en tanto gravaba una manifestación mediata e indirecta de la capacidad contributiva del consumidor final (contribuyente de hecho), de modo que la traslación era precisamente el objetivo deseado.

De esta manera, entendió que era lógico que la ley autorizase al referido sujeto pasivo a trasladar el impuesto en cabeza de su co−contratante, iniciando la larga cadena de retornos, hasta que el producto arribase al consumidor final quien soportaría, en definitiva, la carga del gravamen. Indicó que la Corte Suprema había reconocido el carácter trasladable de los impuestos internos al tabaco (conf. CSJ 495/1995 (31-M)/CS1 "Massalin Particulares S.A. c/ Fisco Nacional (D.G.I.) s/ repetición D.G.I.", sentencia del 24 de noviembre de 1998).

Señaló que esa naturaleza "trasladable" de la gabela en cuestión no impedía que, "por razones de mercado o conveniencia comercial", el sujeto pasivo de derecho decidiese absorber su carga, lo que calificaría como una "opción voluntaria de su parte", por lo que refirió que la clasificación entre los tributos "directos" e "indirectos", sobre la base de la traslación de la carga tributaria, no podía hacerse *a priori*, sino que debía esperarse a ver los efectos de cada tributo respecto de cada contribuyente (y de cada período), para apreciar si su comportamiento había implicado su traslación, quedando entre un extremo y el otro una inmensa cantidad de supuestos en los que la traslación hubiese sido parcial y en diferentes medidas y sentidos, ya que ese funcionamiento fáctico de

la riqueza dependía de las diversas circunstancias que se diesen para cada contribuyente en cada momento y en cada mercado en que se operase (cfr. dictamen del 17 de febrero de 2011, de la señora Procuradora Fiscal ante la Corte, en Fallos: 335:2117).

Por otra parte, también afirmó que podía ocurrir que la falta de traslación del gravamen (ínsito en su naturaleza) no respondiese a la voluntad del sujeto pasivo, sino a la existencia de precios regulados en los que no se encontrase prevista la incidencia del tributo involucrado (Fallos: 322:1245 −disidencia del juez Vázquez−; causa CSJ 535/2009 (43−T)/CS1 "Transportes Automotores La Estrella S.A. c/ Mendoza, Provincia de s/ acción de inconstitucionalidad", sentencia del 6 de marzo de 2012; y en Fallos: 336:1415; 343:2039 −disidencia del juez Rosenkrantz− y 344:936).

Además, resaltó que con los impuestos internos que se aplicaban sobre los cigarrillos, por la "inelasticidad de la demanda", se podían obtener importantes niveles de recaudación con poco esfuerzo administrativo por parte del Estado.

Seguidamente, luego de relevar la copiosa jurisprudencia del Tribunal en materia de confiscatoriedad, consideró que el carácter "trasladable" del tributo involucrado y su finalidad "extrafiscal" no lo ponían al margen de concretas limitaciones constitucionales ni impedían, *per se*, que el gravamen fuese evaluado a la luz de la garantía de la prohibición de confiscatoriedad. Al respecto, reparó que −en términos generales− la falta de proporción del importe de la gabela con respecto al valor de la mercadería no resultaría suficiente, por sí

sola, para considerarla confiscatoria, puesto que aquella debía examinarse −en todo caso− a la luz de la capacidad adquisitiva del comprador y su eventual imposibilidad de obtener el producto. Por lo tanto, estimó que podía inferirse que un tributo indirecto y trasladable podría ser tildado de confiscatorio si, al integrarse al precio de la mercadería, esta dejase de ser requerida, aniquilando, en consecuencia, la industria o el comercio generados en torno a ella.

Con ese norte, y luego de transcribir las partes pertinentes de la pericia, aseveró que las mismas probanzas que impedían tener por acreditada la confiscatoriedad del tributo, conducían a admitir la existencia de un perjuicio concreto a la comercialización de los productos de la actora que había sido sistemáticamente justificado por la "finalidad extrafiscal" del impuesto mínimo. En efecto, afirmó que la sola alusión del legislador a la necesidad de erradicar los cigarrillos con precios "baratos" y "ultra−baratos" del mercado (productos comercializados por la actora) corroboraba dicha cuestión.

En este sentido, recordó que la Corte tenía dicho que "el poder impositivo constituye un valioso instrumento de regulación, complemento necesario del principio constitucional que prevé atender al bien general, al que conduce la finalidad ciertamente extrafiscal de impulsar la expansión de las fuerzas económicas" (Fallos: 298:341; 302:508; 314:1293 y 318:676). Indicó que, al momento de intervenir en este proceso en el marco de la medida cautelar, esta Corte había señalado que, al "ponderar el principio de igualdad y capacidad contributiva, no deben descartarse los fines extra−fiscales que en la creación de hechos imponibles y la cuantificación de los tributos puede haber tenido el legislador, cuestiones propias del diseño de una política fiscal ajena a la

intervención del Poder Judicial, salvo en caso de discriminación o distingo arbitrario o injusto (arg. doct. Fallos: 289:508; 300:1027; 307:993) [...] 344:1051)". En efecto, la garantía consagrada en el artículo 16 de la Constitución Nacional entrega a la prudencia y sabiduría del Poder Legislativo amplia libertad para ordenar y agrupar, distinguiendo y clasificando los objetos de la legislación (Fallos: 313:411 y 320:1166).

En esta línea, recordó que este Tribunal había considerado "razonable que el Estado, con fundamento en su poder impositivo y en atención a los fines perseguidos por su plan de gobierno, alcance a determinadas actividades con un tributo diferenciado, siempre que en la distinción exista una base sólida que la justifique y que no se establezca con la finalidad de hostilizar o favorecer a determinadas personas o clases de personas con consideraciones que no se encuentren relacionadas con los deberes de los contribuyentes (Fallos: 325:2600), admitiendo que el establecimiento de calificaciones y categorías para la percepción de los impuestos es compatible con el principio de igualdad (Fallos: 180:39; 181:203; 182:355, entre muchos otros), que exige imponer gravámenes idénticos a contribuyentes que se encuentren en análogas condiciones (Fallos: 138:313; 328:1750)".

De este modo, afirmó que "la garantía consagrada por el art. 16 de la Constitución en lo que a impuestos se refiere, no importa otra cosa que impedir distinciones arbitrarias, inspiradas en el propósito manifiesto de hostilidad contra determinadas personas o clases" (Fallos: 150:419). Así pues, indicó que se había reconocido la posibilidad de determinar diversas categorías de contribuyentes por motivos distintos de la sola capacidad económica revelada

por el valor de la riqueza gravada. En concreto, recordó que esta Corte había admitido que los impuestos trascienden los fines exclusivamente fiscales en su determinación de modo que, además de la capacidad contributiva, puede considerarse también un mayor o menor deber de contribuir en función de las características de los bienes, el modo de poseerlos o explotarlos, por la mayor o menor vinculación del dueño con el país en que la riqueza gravada tiene su asiento o su fuente, por la clase de actividad que con ella se realiza (Fallos: 314:1293).

Sin perjuicio de ello, advirtió que este Tribunal también había dicho que "el impuesto que sirve de instrumento para beneficiar a unos en perjuicio de otros, alterando las bases en que debe reposar toda imposición y llegando al extremo de suprimir en el hecho toda competencia industrial para cimentar una situación de privilegio, vulnera las garantías de los arts. 16 y 17 de la Constitución Nacional" (Fallos: 179:98). Consideró que dicha conclusión se compadecía con el principio de que "la satisfacción del tributo establecido por la ley de impuestos internos debe conformarse con el principio de la aplicación igualitaria de la ley (Fallos: 312:912), y responde a la finalidad que ha inspirado su sanción" (Fallos: 316:2390, entre otros). Relató que también se había valorado que la utilización de mecanismos tributarios para regular industrias era un medio lícito siempre que "no se viole el principio de igualdad impositiva o se creen monopolios ilegítimos (Fallos: 153:277)".

Así, entendió que se admitía la posibilidad de que un impuesto esencialmente trasladable pudiese lesionar el ejercicio de una industria considerada lícita y el principio de igualdad, a pesar de que la carga tributaria

involucrada no pesase en último término en el sujeto demandante (cfr. Fallos: 317:619). En consecuencia, concluyó en que el alcance e impacto de un tributo indirecto, trasladable y extrafiscal podía afectar derechos constitucionales distintos a la prohibición de confiscatoriedad.

En esa instancia, el *a quo* advirtió que, si bien resultaba acertado considerar que la competencia y la regulación de los mercados comportaban "cuestiones de relevancia constitucional que cuentan con mecanismos específicos de protección ajenos a la pretensión fiscal" (Fallos: 344:1051), no podía soslayarse que, en este caso, el Congreso de la Nación había introducido motivaciones vinculadas con aquellos fines en ocasión de sancionar la ley 27.430, de modo que era precisamente dicha circunstancia la que habilitaba y exigía determinar si el nuevo esquema impositivo había importado una discriminación arbitraria y/o la conculcación del derecho a desarrollar industria lícita que la Constitución Nacional garantizaba a TSSA.

Seguidamente, y luego de analizar exhaustivamente la prueba rendida en autos, la cámara concluyó en que se evidenciaba que el impuesto mínimo importaba el establecimiento de una carga tributaria que, en el plano nominal, se aplicaba a la totalidad de los cigarrillos del mercado (premium, baratos y ultrabaratos) pero, en los hechos, solamente incidía en aquellos que tenían precios de venta inferiores al denominado Precio de Equiparación o Igualación (es decir aquel que garantizaba que el importe *ad valorem* equiparase al impuesto mínimo fijo).

Agregó que el Congreso de la Nación había justificado su proceder en la finalidad "extrafiscal" perseguida: homogenizar los precios del mercado para evitar el riesgo de sustitución y disminuir el consumo de un bien perjudicial para la salud. Añadió que, simultáneamente a la incorporación del impuesto mínimo, el legislador había disminuido la alícuota *ad valorem* del 75% al 70%, lo que comportaba una reducción de la carga tributaria que gravaba a los productos más vendidos del mercado. De este modo, el *a quo* coligió que las modificaciones incorporadas en el artículo 15 de la ley de impuestos internos importaron un trato desigual y más gravoso para los productos baratos y ultra baratos que tenían menor incidencia en términos de unidades vendidas. Y todo ello en un marco creciente de competitividad de las pequeñas y medianas empresas (pymes) frente a las grandes firmas tabacaleras.

Desde esta perspectiva, un estudio de la ley 27.430, integrado con la realidad del mercado al que estaba destinada, permitió que la cámara advirtiera que sus disposiciones no estaban orientadas a lograr un aumento homogéneo de los precios sino a homogeneizarlos en función de los registrados por las marquillas comercializadas por las grandes tabacaleras.

Afirmó que la herramienta utilizada por el legislador, destinada a "nivelar las condiciones de competencia de la industria", buscaba disminuir la posibilidad de que los productos de las grandes empresas (y los más vendidos) fuesen sustituidos por otros de menor valor, garantizando de este modo el

mantenimiento (y/o la consolidación) de su posición prevalente en el mercado tabacalero, con el consecuente impacto en el nivel de competitividad de los productos comercializados por el segmento pyme.

Estimó que era lógico inferir que la incorporación del "impuesto mínimo" en el precio de venta al público de la mayor parte de marquillas de cigarrillos de TSSA provocaría una salida del mercado habitual en el cual comercializaba sus productos (segmento pyme), para tener que situarse en el de las grandes empresas, con las consecuentes desventajas comerciales que aquella situación traería aparejadas, esto es la falta de competitividad de sus productos más económicos y la pérdida que le generaría asumirla. De este modo, la cámara sostuvo que la normativa impugnada por la actora afectaba su sustentabilidad económica e interfería, en forma esencial, en la venta de la mayoría de sus productos, todo lo cual demostraba la existencia de un menoscabo del derecho a ejercer industria lícita (*a contrario sensu* de la doctrina jurisprudencial de Fallos: 338:1110).

Destacó que se trataba de una industria "lícita" a pesar de ser considerada abiertamente una actividad "nociva para la salud", y sin que tal circunstancia hubiera motivado un ejercicio consecuente del poder de policía estatal, aun en su versión tradicional y más restringida (atinente a la protección de la salubridad, seguridad y moralidad de la Nación; cfr. Fallos: 7:150, entre otros). Muy por el contrario, a la par de disposiciones como las involucradas en autos, afirmó que se habían sancionado normas que −paradojalmente− habían

instalado una política de subsidios y fomento a la industria, como lo destacaron los agricultores dedicados al cultivo de la planta de tabaco en su presentación en estos autos, del 19 de septiembre de 2022.

En consecuencia, afirmó que las disposiciones normativas impugnadas no permitieron aseverar que el objetivo de la ley fuese encarecer los precios de todo producto de tabaco, independientemente de quien fuese su fabricante o importador, sino que, por el contrario, se incorporó un impuesto mínimo que −en términos efectivos− impactaba solo sobre una parte de los objetos incididos que, además, registraban menores unidades vendidas, circunstancia que comportaba una afrenta a las exigencias constitucionales de igualdad, equidad y proporcionalidad que deben caracterizar a las contribuciones impuestas por el Congreso (arg. artículos 4° y 16, de la Constitución Nacional).

Agregó que lo hasta aquí expuesto demostraba que la cuantificación del impuesto mínimo, *per se*, era determinante para dimensionar su impacto en el mercado tabacalero que no se encontraba pretorianamente distinguido en pymes y grandes empresas, sino que así era clasificado por los distintos medios probatorios arrimados a la causa por la parte demandada y ponderados incluso por MP para desarrollar parte de sus defensas.

De otro lado, tras recordar que “el acierto o el error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas no son puntos sobre los que el Poder Judicial deba pronunciarse" (Fallos: 313:410), indicó que la jurisprudencia había reconocido “la facultad del Poder Legislativo de restringir el ejercicio de los derechos establecidos en la Constitución Nacional, a fin de preservar otros

bienes que también son ponderados en ella, debido a que el ordenamiento jurídico no admite la existencia de derechos absolutos sino limitados por las leyes que reglamentan su ejercicio, con la única condición de no alterarlos en su sustancia y de respetar los límites impuestos por las normas de jerarquía superior" (artículos 14, 28 y 31 de la Constitución Nacional y Fallos: 31:273; 249:252; 257:275; 262:205; 296:372; 300:700; 310:1045; 311:1132; 316:188, entre muchos otros).

En esa dirección, reseñó que esta Corte había establecido que “el límite sustancial que la Ley Fundamental impone a todo acto estatal, y en particular a las leyes que restringen derechos individuales, es el de la razonabilidad" (Fallos: 288:240; 330:3098, disidencia de los jueces Lorenzetti y Zaffaroni; y 338:1110, voto del juez Lorenzetti). Recordó que dicho principio exigía "que: (i) las leyes persigan un fin constitucionalmente válido; (ii) las restricciones impuestas estén justificadas en la realidad que pretenden regular; y (iii) los medios elegidos sean proporcionados y adecuados para alcanzar los objetivos buscados (Fallos: 248:800; 243:449; 334:516; 335:452, entre otros; 338:1110, voto del juez Lorenzetti)".

En esa línea, destacó que la Corte había tenido ocasión de examinar las restricciones legales vinculadas a la industria del tabaco en la causa de Fallos: 338:1110. Señaló que, en dicha oportunidad, se había pronunciado a favor de aquellas limitaciones, en razón de los efectos que generaba el consumo de tabaco para la salud pública. En concreto, resaltó que había admitido la posibilidad “que por estos fines constitucionalmente valiosos se impongan restricciones a la empresa y al ámbito protegido del discurso comercial”.

Aseveró que también había advertido sobre "la necesidad de adelantar un juicio de proporcionalidad para determinar la validez del arreglo entre medios y fines, respecto a la limitación impuesta a la publicidad de tabaco y el desestímulo del consumo, en especial frente a sujetos de especial protección".

Así pues, recordó que había calificado a quienes consumían cigarrillos como "un grupo especialmente vulnerable, en tanto −para muchos de ellos− el hábito de fumar se ha transformado en una adicción" y justificado la existencia de disposiciones que tengan por finalidad lograr "una aplicación más efectiva de los derechos del consumidor" a la luz del artículo 42 de la Constitución Nacional (voto del juez Lorenzetti en el citado precedente).

En ese contexto, el *a quo* consideró que el medio utilizado por el legislador −esto es la incorporación de un impuesto mínimo a los cigarrillos en el *quantum* fijado en el artículo 15 de la ley de impuestos internos− para la consecución de una finalidad extrafiscal no solo resultaba violatorio al principio de igualdad y del derecho a ejercer una industria lícita, sino que también contravenía el principio de razonabilidad, por cuanto la exigencia de un tributo mínimo que se encontraba por encima del precio de venta de los cigarrillos baratos y ultra baratos, que eran aquellos consumidos en menor medida, y la simultánea reducción de la alícuota *ad valorem* que alcanzaba a los cigarrillos premium, no lucía adecuada o idónea para lograr el fin último perseguido (disminuir el consumo general de tabaco en toda la población), máxime cuando ni siquiera se hallaba probado cómo el aumento de la presión tributaria sobre los productos de menor precio −y su simultánea reducción sobre los de mayor precio−, hubiese incentivado estrategias de precios altos para la totalidad de las

empresas del sector tabacalero con la consecuente disminución del consumo de los productos incididos.

Por lo demás, indicó que tampoco debía perderse de vista que la utilización del poder tributario como instrumento de regulación económica validada por este Tribunal era aquella que convergía "hacia la finalidad primaria, y ciertamente extrafiscal, de impulsar un desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas" (Fallos: 289:443).

En otros términos, señaló que, teniendo en cuenta los fines extrafiscales perseguidos, no se advertía la eficacia de limitar la posición de mercado de las pymes en lugar de incorporar una normativa que afectase a todos los competidores de la industria.

Destacó que el análisis trazado ponía énfasis en la proporcionalidad del medio utilizado por el legislador que exigía valorar las restricciones que se impusieran en función de la entidad del bien que se pretendía proteger, evitando juicios abstractos (Fallos: 313:1638; 330:855; 334:516 y 338:1110, voto del juez Lorenzetti).

Refirió que el artículo 103 de la ley 27.430 había incorporado un "impuesto mínimo" innominado y general que, en realidad, estaba destinado a aumentar el precio de aquellos cigarrillos menos consumidos (en términos de unidades vendidas), comercializados por pymes, en un segmento con ventajas competitivas respecto a las grandes tabacaleras, quienes, además, habían visto beneficiada la mayoría de sus productos con la disminución de la alícuota *ad valorem,* todo lo cual permitía concluir en que el impuesto mínimo había

representado una discriminación arbitraria y, por ende, inconstitucional para con TSSA.

Afirmó que no alteraba lo expuesto la vinculación entre tabaquismo y pobreza, por cuanto no había probanzas concretas que permitiesen tener por demostrada la eficacia de aumentar sustancialmente el precio de los cigarrillos "baratos" y "ultrabaratos" para reducir las desigualdades en materia de salud y de pobreza que ciertamente afectaban a los sectores más vulnerables de la sociedad.

Remarcó que tanto los agravios constitucionales de la parte actora (en concreto, la confiscatoriedad del tributo alegado en los términos exigidos por los criterios jurisprudenciales que el *a quo* desarrolló), como las defensas de la accionada (esto es la eficacia del impuesto mínimo para combatir el tabaquismo en los sectores económicamente vulnerables) debían ser extremos acreditados de manera acabada para ser admitidos en instancia judicial, siendo insuficiente las suposiciones y conjeturas, más allá de la razonabilidad de la que participasen.

Finalmente, señaló que la información publicada por el Ministerio de Agroindustria relativa al aumento de participación de TSSA en el mercado tabacalero −extremo que también se veía reflejado en los datos incorporados en el informe contable relativos a la evolución del patrimonio neto de TSSA− tampoco alteraba la solución que adoptaba, por cuanto dicha circunstancia daba cuenta de una modificación en la distribución del mercado tabacalero que no había traído aparejado un aumento atendible del consumo de cigarrillos (en unidades totales vendidas).

Consideró que, en respuesta a los agravios del Fisco Nacional y de MP vinculados a la alianza comercial de TSSA con Imperial Tobacco Int. Ltd., bastaba con remitir a la clasificación y análisis del mercado tabacalero que surgía de las estadísticas oficiales para validar la condición de pyme de la empresa aquí actora (cfr. su incorporación como integrante del segmento pyme del mercado tabacalero según la clasificación obrante en el informe emitido por la Secretaría de Acceso a la Salud del Ministerio de Salud de la Nación del 3 de diciembre de 2021 y el certificado MIPyME acompañado el 20 de octubre de 2020).

Aclaró que no se desconocía la supremacía de los derechos del consumidor protegidos por el artículo 42 de la Constitución Nacional a los que aludía MP en su memorial. En efecto, recordó que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tenía dicho que "el interés económico general que busca preservar la ley de defensa de la competencia (art. 1º, leyes 25.156 y 27.442) no resguarda en situación de igualdad a 'ambos sujetos del mercado', sino que la protección legal tiende principalmente al bien de la comunidad" (cfr. del dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte en Fallos: 330:2192), puntualizando que, en oportunidad de examinar la afectación del interés económico general, aquella había señalado que el legislador había dejado a salvo las conductas que "puedan parecer anticompetitivas pero que en verdad resultan beneficiosas para la comunidad".

Sin embargo, y aplicando la línea argumental esbozada por MP, el *a quo* afirmó que no se advertía de qué manera la modificación de la competencia en el mercado tabacalero en los términos analizados en su

pronunciamiento resguardaba el interés económico general −y el consecuente bien de la comunidad− como fin primordial de la legislación referenciada en su memorial.

Por el contrario, indicó que, tal como surgía de las conclusiones explicitadas, la implementación del impuesto mínimo −en la cuantía fijada y en el escenario antes descripto−, con el fin de disminuir el consumo de un producto altamente nocivo para la salud: (i) encarecía los cigarrillos consumidos en menor medida; y (ii) afectaba al segmento pyme en tanto quedaba obligado a competir (por nivel de precio) con las grandes tabacaleras, beneficiadas por la simultánea reducción de la alícuota *ad valorem* dispuesta por el mismo legislador en el propio artículo 103 antes referido.

Por último, teniendo en cuenta la complejidad de la temática involucrada, el carácter novedoso de la cuestión debatida, el resultado obtenido por la parte actora y la existencia de razones fundadas para litigar tanto en cabeza de la demandada como del tercero interviniente −apartándose aquí de lo decidido por el juez de primera instancia−, distribuyó las costas del proceso, en ambas instancias, en el orden causado (conf. artículos 68, segunda parte, y 279 del código de forma).

2°) Que, contra esa sentencia, el Fisco Nacional y MP interpusieron sendos recursos extraordinarios, que fueron concedidos por el *a quo* por existir cuestión federal y denegados por la causal de arbitrariedad. Respecto de esta última, tanto el Fisco Nacional como MP dedujeron las pertinentes quejas identificadas ante esta Corte bajo los números CAF

8093/2018/3/RH14 “Tabacalera Sarandí S.A. c/ EN − AFIP − DGI s/ proceso de conocimiento” y CAF 8093/2018/5/RH16 “Tabacalera Sarandí S.A. c/ EN − AFIP − DGI s/ proceso de conocimiento”, respectivamente.

El Fisco Nacional, en lo que al caso interesa, esgrime que la decisión de la cámara es una intromisión del Poder Judicial en las políticas sanitarias y fiscales adoptadas por el Congreso de la Nación, dejando de lado una gran cantidad de datos técnicos, opiniones e informes brindados por distintos estamentos del Estado. Postula que las normas cuestionadas se inscriben en el marco de la lucha que vienen llevando las naciones para combatir el tabaquismo. Afirma que la ley impone el establecimiento de un impuesto mínimo para encarecer y evitar la proliferación desmedida de estos productos. Refiere que debe primar una presunción de constitucionalidad de la ley basada en la legalidad de su sanción. Arguye que la sentencia de la cámara vulnera el principio de igualdad (en tanto todas las tabacaleras se encuentran en la misma situación) desconociendo, a su vez, la finalidad extrafiscal de la norma y los tratados internacionales vinculados a la materia. Considera que lo decidido importa un caso de gravedad institucional por cuanto genera una merma en la recaudación y aumento del gasto público. Finalmente, señala que la sentencia de la cámara declaró la inconstitucionalidad de una norma nacional en materia de salud pública sin que la parte actora demuestre la respectiva afectación de derechos y garantías invocados oportunamente.

Por su parte, MP en cuanto al fondo debatido, considera que la sentencia es arbitraria por cuanto vulnera los artículos 16 y 17 de la Constitución Nacional. Esgrime que la actora no probó que la aplicación del impuesto

mínimo le ocasionase una pérdida de mercado, afectando también el principio de generalidad tutelado en el artículo 33 de la Carta Magna. Señala que la finalidad de la creación del impuesto mínimo fue garantizar un ingreso fiscal y, al mismo tiempo, desalentar el consumo de tabaco. Afirma que la cámara incurre en un absurdo al indicar que el precio máximo de los cigarrillos no se encuentra alcanzado por el tributo mínimo. Aduce que no pagar el tributo implicó un incremento en la participación de TSSA en el mercado del 470% en cinco años. Finalmente, arguye que la cámara realiza una interpretación parcial y sesgada de toda la normativa involucrada, desconociendo su finalidad extrafiscal.

3°) Que el 11 de marzo de 2021, el Tribunal aceptó la excusación presentada por el juez Rosenkrantz en el incidente CAF 8093/2018/4/3/RH6 "Tabacalera Sarandí S.A. c/ EN – AFIP – DGI s/ inc. de medida cautelar". A raíz de ello, por disposición del Tribunal, se convocó a una audiencia que se celebró el día 10 de junio de 2025, a los efectos de integrar esta Corte Suprema con tres conjueces, resultando desinsaculados los jueces Patricia Marcela Moltini, Mariano Llorens y Mario Osvaldo Boldú como conjueces titulares, y los jueces Ramón Luis González, Beatriz Estela Aranguren y Guillermo Antelo como conjueces suplentes (conf. acta de fecha 10 de junio de 2025 subida al sistema informático Lex 100).

4°) Que, posteriormente, el 25 de junio de 2025, esta Corte desestimó las recusaciones contra los magistrados Rosatti y Llorens formuladas por la parte actora y, asimismo, rechazó la excusación que había presentado el juez Boldú.

No obstante, el 14 de julio de 2025, el letrado de TSSA realizó una presentación en la que planteó la nulidad absoluta del tratamiento de las recusaciones deducidas, solicitando a esos efectos la conformación de un tribunal imparcial, manteniendo todos los planteos de nulidades y recusaciones formulados oportunamente, presentación esta que, por las razones que se expondrán, debe ser rechazada de plano.

5°) Que, integrado el Tribunal de la forma indicada, corresponde, de manera preliminar, abordar el planteo realizado por la parte actora relativo a los magistrados del Ministerio Público Fiscal del 5 de julio de 2024.

En efecto, el letrado patrocinante de TSSA, en esa fecha, hizo una presentación en la que invitaba a excusarse de intervenir en la presente causa, en los términos del artículo 30 del CPCCN, al señor Procurador General de la Nación (interino), doctor Eduardo Ezequiel Casal, y a la señora Procuradora Fiscal ante esta Corte, doctora Laura Mercedes Monti y, subsidiariamente, los recusaba con causa, por entender que su accionar −según diversos artículos periodísticos que adjuntó con su escrito− configuraba la causal prevista en el artículo 17, inciso 7°, del código mencionado.

6°) Que, en atención al tenor de tal planteo, corresponde en primer término resolver dicha incidencia, porque de su suerte dependerá el progreso del estudio de los restantes agravios expuestos ante esta Corte.

7°) Que, en esa línea, cabe poner de relieve que el instituto de la recusación con causa, creado por el legislador, es un mecanismo de excepción, de interpretación restrictiva, con supuestos taxativamente establecidos (artículo

17 del código de rito) para casos extraordinarios, teniendo en cuenta que su aplicación provoca el desplazamiento de la legal y normal competencia de los jueces y la consecuente alteración del principio constitucional del juez natural (artículo 18 de la Constitución Nacional; Fallos: 319:758; 326:1512, entre otros).

8°) Que resulta útil recordar que, conforme pacífica jurisprudencia del Tribunal, la oportunidad apropiada para plantear la recusación de un Ministro de la Corte es "al interponer la apelación extraordinaria, acto procesal susceptible de abrir la instancia del art. 14 de la ley 48" (doctrina de Fallos: 329:5136; 340:188 y 342:1508), doctrina que resulta también de aplicación para este caso y para el estudio de la presentación referida a los miembros del Ministerio Público Fiscal que actúan ante esta Corte Suprema, cuya participación en la causa resultaba plenamente previsible (artículos 1°, 2° y cc., ley 27.148).

En tal sentido, corresponde señalar que la recusación en examen deviene manifiestamente extemporánea, toda vez que el hecho que supuestamente sustenta su presentación ocurrió con anterioridad, es decir al menos el 10 de octubre de 2023 −fecha en que fue publicada la nota periodística−, o sea con antelación al dictado de la sentencia de cámara del 31 de octubre de 2023.

Por ende, dado que esa parte no manifestó agravio alguno para deducir un remedio federal por cuanto el tribunal *a quo* confirmó −en sustancia− el pronunciamiento del juez de primera instancia que había hecho lugar a la demanda, cabe concluir en que, siguiendo la doctrina de esta Corte, la

oportunidad procesal para recusar al señor Procurador General de la Nación interino o a la señora Procuradora Fiscal fue en ocasión de contestar los remedios federales deducidos por la AFIP y por Massalin Particulares S.R.L., actos procesales que ocurrieron el 30 de noviembre de 2023 y el 18 de marzo de 2024 respectivamente y, como ya se apuntó, no lo hizo en esa oportunidad.

9°) Que, con relación al planteo de inconstitucionalidad formulado por la actora respecto del artículo 33 del CPCCN, cabe recordar que una declaración de esa entidad constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, ya que configura un acto de suma gravedad que debe ser considerado como la *ultima ratio* del orden jurídico, por lo que no debe recurrirse a ella sino cuando una estricta necesidad lo requiera (Fallos: 327:1899 y 342:685).

Asimismo, se ha dicho que no cabe efectuarla sino cuando la repugnancia del precepto con la cláusula constitucional invocada sea manifiesta, requiriendo de manera inexcusable un sólido desarrollo argumental y la demostración de un agravio determinado y específico (Fallos: 249:51; 299:291; 335:2333; 338:1444; 338:1504; 339:323; 339:1277; 340:669 y 341:1768).

En el caso presente, la genérica alegación de inconstitucionalidad hecha por la peticionante con relación al ya referido artículo 33 del código de forma impone su desestimación, pues no basta para fundar tal pretensión que la Corte resuelva con prescindencia de esa norma. Dicho planteo carece de la rigurosa carga argumentativa y justificante con arreglo a la cual el impugnante debe realizar una “demostración concluyente” de la discordancia “substancial”

de la norma impugnada con respecto de la Constitución Nacional (arg. de Fallos: 334:1703). En efecto, su argumentación se halla "desprovista de sustento fáctico y jurídico consistente, [y por lo tanto] resulta insuficiente para que [la Corte] ejerza la atribución que reiteradamente ha calificado como la más delicada de las funciones que pueden encomendarse a un tribunal de justicia" (arg. de Fallos: 344:2123).

10) Que TSSA, además de las recusaciones ya resueltas y firmes, planteó la nulidad de todas las actuaciones (escrito del 2 de septiembre de 2024), la suspensión del proceso (4 de junio de 2025) y, específicamente, la nulidad de la decisión del día 25 de junio de 2025 señalada en el considerando 4° (presentación del 14 de julio de 2025).

Se trata de solicitudes con manifestaciones genéricas e insuficientes para poner en tela de juicio el trámite procesal de la causa, que pretenden la declaración de nulidad por la nulidad misma (conf. Fallos: 322:507 y 339:480, entre otros).

11) Que, despejado lo anterior, es menester ingresar al examen de los agravios formulados por los recurrentes que son objeto de estudio de este Tribunal. En tal sentido, esta Corte tiene dicho que "cuando los agravios fundados en la arbitrariedad de sentencia se encuentran inescindiblemente unidos al análisis de las normas federales involucradas en el caso, corresponde analizar ambos supuestos conjuntamente, aun cuando el recurso fue concedido solo en cuanto a la interpretación de las normas de tal naturaleza" (Fallos: 345:1394; 345:1457; 346:1082, entre muchos).

12) Que, como ha sido reiteradamente señalado por el Tribunal, escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286:301). 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, aquellos tienen la atribución de elegir los objetos imponibles, 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).

13) Que, como es ostensible a lo largo de la tramitación de esta causa, las normas impugnadas poseen un andamiaje que se sustenta en dos pilares bien diferenciados pero que se encuentran inescindiblemente ligados, uno netamente impositivo y con finalidad recaudatoria, y otro de orden extrafiscal con sus claros fundamentos.

14) Que, con relación a la función extra fiscal de los tributos, esta Corte no puede soslayar en la hermenéutica aquí propuesta las recomendaciones que surgen de diversos organismos internacionales, pues ha señalado que es admisible que se recurra a la sabiduría que atesora el derecho comparado; pero, como enfatizó en esa oportunidad, este recurso a la sabiduría jurídica no implica

la aplicación analógica ni supletoria de normas, sino que aquel se integra a través de la razón, el conocimiento y demás factores (doctrina de Fallos: 310:2478, disidencia del juez Fayt; arg. de Fallos: 329:5123, considerando 6°).

Además, como ha señalado este Tribunal en su doctrina jurisprudencial hace ya casi 100 años "No se mantendría esta Corte Suprema en la esfera legal de sus atribuciones jurisdiccionales, si apartándose de la cuestión concreta traída a su examen, se hiciera parte en el debate público de esta materia; pero no le está vedado generalizar sobre apreciaciones y conceptos relativos a dicha controversia para relacionarlos [con el] caso de autos (…)" (Fallos: 149:260).

15) Que, bajo el cobijo de ese paraguas interpretativo, cabe traer a colación el informe de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) del año 2024, titulado "Tributación del tabaco en América Latina y el Caribe" [OECD (2024), *Tributación del tabaco en América Latina y el Caribe (versión abreviada): La urgencia de una reforma de los impuestos al tabaco*, OECD Publishing, Paris] en el cual se señala el potencial de los países de América Latina para fortalecer la eficacia de sus políticas y administración de los impuestos al tabaco con el fin de reducir la prevalencia del tabaquismo y los costos que este genera a la sociedad. El informe examina las tendencias y los efectos del consumo de tabaco, analiza la recaudación de los impuestos que gravan el consumo de tabaco, y ofrece un amplio panorama del diseño de la política tributaria del tabaco en la región.

Al respecto, corresponde señalar que dicho informe es una continuación de su predecesor que fue citado dentro de la prueba ofrecida por el Estado Nacional, en oportunidad de contestar la demanda, pieza que pudo ser observada por todas las partes intervinientes.

En este sentido, se advierte que la normativa impugnada se ajusta a las mejores prácticas que sugiere la Organización Mundial de la Salud (OMS) en materia de política de impuestos al tabaco, las cuales se encuentran recopiladas en el citado informe de la OCDE y que demuestran que las leyes en cuestión encuentran el debido consenso internacional, por cuanto se observa que ellas buscan disuadir el consumo del tabaco por medio de diversas herramientas de política fiscal.

16) Que, asimismo, conviene recordar que el Estado argentino se ha adherido el 25 de septiembre de 2003 al Convenio Marco para el Control del Tabaco de la OMS, y que, si bien es cierto que al día de la fecha este no ha sido ratificado parlamentariamente por cuanto existen sendos proyectos de ley en trámite en ese sentido, no es menos cierto que es importante destacar que sus directrices fueron antecedentes parlamentarios de la ley 27.430 y de la política sanitaria del país. En efecto, el convenio establece un paquete integral de acciones efectivas que deben implementar los países para controlar la epidemia del tabaco que produciría mil millones de muertos en el siglo XXI. Las medidas –que incluyen la prohibición de la publicidad, promoción y patrocinio de los productos de tabaco; la inclusión de advertencias sanitarias en el empaquetado de los cigarrillos; aumento de impuestos al tabaco; y la protección total de la

exposición al humo de tabaco en lugares cerrados y transporte– ya están contempladas mayoritariamente en la normativa nacional, por lo que, corresponde subrayar que los artículos impugnados de la ley 27.430 son una consecuencia de las directivas internacionales establecidas en los acuerdos e informes señalados.

17) Que, en línea con el marco internacional descripto precedentemente, es menester recordar que ya este Tribunal, en oportunidad de resolver recursos contra la medida cautelar que habían sido planteados ante sus estrados, y que motivó el pronunciamiento del 13 de mayo de 2021 (Fallos: 344:1051), advirtió que "al evaluar la verosimilitud en el derecho de la pretensión cautelar y ponderar el principio de igualdad y capacidad contributiva, no deben descartarse los fines extra−fiscales que en la creación de hechos imponibles y la cuantificación de los tributos puede haber tenido el legislador, cuestiones propias del diseño de una política fiscal ajena a la intervención del Poder Judicial, salvo en caso de discriminación o distingo arbitrario o injusto (arg. doct. Fallos: 289:508; 300:1027; 307:993)".

Bajo ese prisma, no es ocioso recordar que los impuestos no solo sirven para que el Estado recaude ingresos y cumpla sus fines, sino que también son instrumentos de política financiera, económica o social, en función de los intereses que tenga el propio Estado, y así puedan ser utilizados, para alentar o desalentar ciertas actividades o usos sociales, para el desarrollo del país, todo ello, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos, puesto que, en definitiva, "[e]l poder impositivo tanto nacional como provincial constituye un instrumento de regulación, complemento necesario del

principio constitucional que prevé atender al bien general al que conduce la finalidad ciertamente extrafiscal de impulsar la expansión de las fuerzas económicas" (Fallos: 316:42) y, en este punto, funcionan como un instrumento de política fiscal con el fin de proteger algunos bienes como el medioambiente y la salud de la población, entre otros.

En este sentido, resulta útil poner de relieve, a modo de ejemplo, que conforme surge del documento informativo elaborado en el año 2023 por la Fundación Interamericana del Corazón (FIC), las políticas fiscales que aumentan los impuestos y, por ende, el precio del tabaco han sido reconocidos por la OMS como la medida individual más efectiva para reducir el consumo de tabaco y proteger la salud de la población, ya que inducen al abandono, previenen las recaídas en el consumo y/o previenen la iniciación de los niños, niñas y adolescentes, ya que estos últimos son los sectores de la población que, por la etapa de la vida que se encuentran transitando, no cuentan con ingresos propios y por ello tienen una menor capacidad de compra que una persona adulta. El citado informe remarca que el incremento de los impuestos al tabaco que repercuten en su aumento de precio tiene un mayor impacto en la edad de iniciación en el consumo.

18) Que, en consonancia con lo señalado en el considerando anterior, no debe perderse el norte en cuanto a que el artículo 24 de la Convención sobre los Derechos del Niño, que goza de jerarquía constitucional conforme lo dispone el artículo 75, inciso 22, de la Constitución Nacional, establece la obligación que tienen los Estados Partes de reconocer el derecho de los niños al disfrute del más alto nivel posible de salud, y ello tiene directas

consecuencias en la industria del tabaco, pues la interpretación de los alcances del derecho a la salud integral de los niños, niñas y adolescentes ha sido llevada a cabo por el Comité de los Derechos del Niño mediante la Observación General n° 15 del año 2013, en la cual se resaltó que la realización del derecho a la salud de los niños es indispensable para el disfrute de todos los demás derechos contemplados en dicha Convención.

Respecto al consumo de tabaco y otras sustancias adictivas en la adolescencia, la Observación General n° 15 del referido comité dedica expresamente los apartados 65 y 66 y, en su apartado 81, insta a las empresas privadas a abstenerse de anunciar, comercializar y vender tabaco a los niños. Y, enfocada en particular a los adolescentes, dicho comité elaboró la Observación General n° 4, del año 2003, en la que se expresó en la parte pertinente del apartado 2 que "*Aunque en general los adolescentes constituyen un grupo de población sano, la adolescencia plantea también nuevos retos a la salud y al desarrollo debido a su relativa vulnerabilidad y a la presión ejercida por la sociedad, incluso por los propios adolescentes para adoptar comportamientos arriesgados para la salud*".

Por último, y en línea con lo expuesto, conviene recordar que en la Constitución de la Organización Mundial de la Salud, los Estados convinieron en entender la salud como estado de completo bienestar físico, mental y social, y se remarca que este concepto positivo de salud sienta las bases de dicha observación en el ámbito de la salud pública; enfatizándose, en su apartado 38, la preocupación del Comité respecto al "(…) *aumento de la mala salud mental en los adolescentes, en concreto trastornos en el desarrollo y la conducta,*

depresión, trastornos alimentarios, ansiedad, traumas psicológicos resultantes del (...) consumo indebido de (...) tabaco (...). Cada vez se es más consciente de la necesidad de prestar mayor atención a las problemáticas sociales y de conducta que socavan la salud mental, el bienestar psicosocial y el desarrollo emocional de los niños".

19) Que, atento el contexto narrado, surge la necesidad imperiosa de verificar, por un lado, si la prueba ofrecida y producida por TSSA logró demostrar que la normativa impugnada contradice las finalidades extrafiscales relativas a la tributación del tabaco que en definitiva, buscan proteger la salud de toda la población; por otro, que el acatamiento a la citada ley tendría un alcance tal que −como sostuvo la actora desde su presentación inicial− la conduciría indefectiblemente a la inviabilidad de su actividad comercial.

Es de hacer notar, a esta altura, que dada la temática extrafiscal señalada, ligada a un tema de salud pública y tuitiva de los derechos de sectores vulnerables −por una parte− y por los exigentes requisitos propios del camino procesal preventivo por el que libremente optó TSSA para interponer su demanda en resguardo de sus derechos −por el otro−, la vara probatoria requerida devenía, claramente, elevada y exigente.

Al respecto, fácil es colegir que, del cotejo de las probanzas ofrecidas y producidas, nada de ello ha sido abordado, siquiera tangencialmente, por los medios escogidos por la actora, lo cual demuestra que su orfandad, en este punto –se adelanta− sella la suerte adversa de su pretensión.

20) Que es doctrina de este Máximo Tribunal que la escueta y dogmática alegación de inconstitucionalidad de una ley, desprovista de sustento fáctico y jurídico consistente, no basta para que los jueces ejerzan la atribución que reiteradamente esta Corte ha calificado como la más delicada de las funciones que pueden encomendarse a un tribunal de justicia por constituir un acto de suma gravedad que debe considerarse como *ultima ratio* del orden jurídico (conf. Fallos: 344:3006, entre muchos otros). La gravedad institucional de la petición requiere *sine qua non* que la relación de la norma con la cláusula constitucional, como lo subrayó esta Corte desde sus primeros precedentes en que realizó esta función jurisdiccional más eminente (conf. caso "Avegno, José Leonardo", publicado en Fallos: 14:425), sea "absolutamente incompatible" y que "haya entre ellas evidente oposición", para internarse en el campo de lo irrazonable, inicuo o arbitrario (conf. Fallos: 318:1256).

21) Que, siguiendo estas pautas hermenéuticas, con relación a la afectación de lo normado por el artículo 17 de la Constitución Nacional argida por la actora, este Tribunal ha definido la tutela que el Estado constitucional hace de la propiedad, al establecer que ella no se limita a una garantía formal sino que tiende a impedir que se prive de contenido real a aquel derecho. En ese orden de ideas, por ejemplo, ha señalado que, para que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar, es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado excede la capacidad económica o financiera del contribuyente (Fallos: 271:7, considerando 10 y su cita; 312:2467, entre otros) y, en especial sobre los tributos que gravan consumos específicos, ha destacado que tal afectación se daría si se demostrase que el monto del gravamen absorbe una parte sustancial de lo que el dueño del producto obtiene al venderlo al

consumidor, o bien que “mataban o hacían imposible el comercio o la industria” (Fallos: 205:562).

Es de ese modo que la premisa de tal conclusión está constituida, obviamente, por la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva como indispensable requisito 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 (Fallos: 210:855; 312:2467, considerando 8°; 319:1725, entre otros).

En tales condiciones no cabe sino concluir en que en la presente causa la afectación del derecho de propiedad no resulta palmaria toda vez que, tal como se apuntó precedentemente, dichos extremos no han sido debidamente acreditados de conformidad con la doctrina de este Tribunal que dispone a cargo de quien denuncia la inconstitucionalidad, la prueba de que ello se encuentre configurado (conf. arg. de Fallos: 327:5147, entre otros).

22) Que, en relación con el límite sustancial que la Constitución impone a todo acto estatal, esto es, el de la razonabilidad (Fallos: 288:240), cabe recordar que implica que las leyes deben perseguir un fin válido a la luz de la Constitución Nacional; que las restricciones impuestas deben estar justificadas en la realidad que pretenden regular; y que los medios elegidos deben ser proporcionados y adecuados para alcanzar los objetivos proclamados (artículos 14 y 28 de la Constitución Nacional, y doctrina de Fallos: 243:449; 248:800; 334:516; 335:452, entre otros).

En el precedente de Fallos: 338:1110, al examinar una ley provincial que prohibía la publicidad de cigarrillos, esta Corte tuvo oportunidad de señalar que la Constitución Nacional no solo permite, sino que obliga a las

autoridades públicas a adoptar medidas y políticas tendientes a proteger la salud de la población. Además, el derecho vigente en nuestro país admite y persigue, como objetivo legítimo, la reducción de la demanda de productos elaborados con tabaco para consumo humano, "más allá de las eventuales desventajas que esto podría generar en las empresas que intervienen en la cadena de distribución de este tipo de productos" (Fallos: 338:1110, voto del juez Lorenzetti).

En este orden de razonamiento, en la evaluación de este tipo de gravámenes con fines extra-fiscales, el principio de razonabilidad permite un control de constitucionalidad eficaz. En efecto, ante la posible insuficiencia de otros parámetros, esta regla posibilita examinar la correspondencia de las obligaciones fiscales en aquellos supuestos en los que las medidas impositivas procuran la consecución de objetivos socialmente relevantes y, con fundamento en la protección del derecho a la salud, se aplican de forma más gravosa para desalentar un consumo dañino.

23) Que, como ya se señaló, la ley cuestionada buscó disminuir el consumo de tabaco mediante el establecimiento del llamado "impuesto mínimo". Por ello, el análisis deberá contemplar los antecedentes de la sanción de este impuesto, las características específicas de dicho mecanismo y los objetivos a los que responde su naturaleza de impuesto selectivo al consumo.

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

impuesto mínimo al tabaco con un precio de referencia de mercado —la categoría más vendida de cigarrillos— en el artículo 15, segundo párrafo, de la ley de impuestos internos.

Esta imposición mínima fue ratificada por la ley 27.430, aquí discutida, que fijó una forma de cálculo diferente, basada en un importe fijo actualizable trimestralmente sobre la base de las variaciones del Índice de Precios al Consumidor (IPC).

De acuerdo con el mensaje de elevación del proyecto de la ley 27.430 enviado por el Poder Ejecutivo al Congreso de la Nación, el impuesto específico fijo mínimo consiste en un tributo selectivo al consumo —el tabaco— que busca gravar un bien que tiene un impacto social negativo. Concretamente, el mensaje de elevación señaló que la implementación del mecanismo fiscal adoptado es recomendada internacionalmente para alcanzar un sistema tributario más simple y eficiente; presenta ventajas frente a los sistemas *ad valorem* puros; ha sido implementado por otros países de la región (Chile, Colombia, Ecuador, Perú y Uruguay); es una práctica común en el resto del mundo y contribuye a la disminución del consumo al incrementar más homogéneamente los precios, entre otras razones. En sentido coincidente, en la contestación de la demanda, el Fisco Nacional sostuvo que la ley 27.430 adoptó como medida pertinente para hacer efectivo el derecho a la salud, el establecimiento de un impuesto mínimo para encarecer y evitar la proliferación desmedida -en razón de su bajísimo precio- de un producto altamente nocivo para la población. Agregó 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”.

Bajo tales premisas, en el precedente de Fallos: 347:596, esta Corte resaltó que, si el legislador ha procurado desalentar el consumo de tabaco, el impacto que esa decisión pudiese tener sobre la oferta en dicho mercado constituiría un aspecto inherente al mecanismo fiscal adoptado. Si el efecto, hipotéticamente, fuese negativo sobre tales actividades y sectores, los jueces no podrían pasar por alto que ese fue justamente el propósito perseguido a fin de tutelar la salud de la población. Dicho efecto, no solo impediría descalificar a este tipo de impuestos selectivos al consumo, sino que avalaría el cumplimiento de los fines extra-fiscales que la ley tuvo en miras alcanzar.

24) Que en lo que respecta al aspecto netamente impositivo de las normas impugnadas, la médula de los agravios de los recurrentes se centra –en concreto− en dos cuestiones: a) la vía procesal escogida por la actora; y b) la idoneidad de la prueba producida, cuyo análisis debe realizarse en forma previa, para luego abordar –eventualmente− la constitucionalidad de la normativa impugnada en autos.

25) Que, tal como surge de la demanda promovida en autos, TSSA optó por la utilización de la vía de la acción declarativa de certeza prevista en el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, en la cual ofreció dos únicos medios de prueba, a saber: a) instrumental: mediante la cual adjuntó, en lo que al caso interesa, una lista de precios actualizada de los productos que en plaza ella comercializaba; y b) solicitó la realización de un peritaje contable, a los “efectos de que coteje el impuesto a tributar aplicando la

alícuota directa sobre el total de ventas, y […] la incidencia de la aplicación del mínimo de tributación sobre los productos comercializados" (conf. páginas 32/33 del escrito de su demanda).

26) Que, en ese orden de ideas, cabe recordar que la acción declarativa debe tener por finalidad precaver las consecuencias de un acto en ciernes –al que se atribuye ilegitimidad y lesión al régimen constitucional federal– y fijar las relaciones legales que vinculan a las partes en conflicto (Fallos: 307:1379; 310:606; 311:421; 320:1556 y 325:474, entre otros). En esa línea, esta Corte ha considerado que, para que dicha acción resulte procedente, deben cumplirse los siguientes requisitos: a) que exista una actividad administrativa que afecte un interés legítimo; b) que el grado de afectación sea suficientemente directo; c) que aquella actividad tenga concreción bastante (Fallos: 307:1379; 325:474 y 327:2529), requisitos que resultan incluso revisables de oficio, porque lo contrario importaría permitir que se contraríe lo preceptuado en los artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional en cuanto a que la justicia federal actúa exclusivamente ante "causas", sin que le quepa la misión de emitir opiniones en abstracto (Fallos: 322:528, considerando 3°).

27) Que, sentado lo que antecede, es importante destacar que, al haber optado la actora por hacer valer sus pretensiones por la vía de la acción declarativa de certeza prevista en el artículo 322 del CPCCN, y con los medios probatorios ofrecidos en su libelo de inicio, teniendo en cuenta los extremos denunciados en su demanda, corresponde concluir −como se adelantó− en que no hay otro desenlace posible que su desestimación.

En efecto, no es ocioso recordar que este Tribunal ha señalado con claridad que en las acciones declarativas "no sólo es necesario probar [...] los hechos concurrentes a la existencia o no del derecho, sino los que en concreto dan nacimiento al interés para plantear el pedido de declaración de certeza" (Fallos: 305:1715) y, en la especie, ese interés jurídico no se presenta suficientemente demostrado.

28) Que del cotejo del expediente en estudio, surge que la prueba pericial contable se produjo el 22 de septiembre de 2021, que fue impugnada por TSSA, por MP y por la AFIP los días 12, 15 y 14 de octubre de 2021, respectivamente, y que la respuesta por parte de la auxiliar de la justicia aconteció el 23 de noviembre de 2021. Al respecto, es dable remarcar que de su examen así como también de sus impugnaciones y sus debidas contestaciones se advierte que –pese al esfuerzo realizado− dicho medio de prueba no logró acreditar de manera inexorable, ineludible, ineluctable, completa y concluyente la inviabilidad de la industria o actividad comercial de TSSA, así como tampoco logró demostrar la eventual pérdida de mercado por la aplicación del impuesto. Es decir que la prueba ofrecida no logró acreditar fehacientemente, y ni siquiera por indicios, que las fatídicas consecuencias que denunció al promover esta acción −todas ellas producto de las modificaciones en el tributo en cuestión dada la sanción de la ley 27.430− se producirían si no se hiciese lugar a la pretensión de la actora.

En este sentido, lo cierto es que es doctrina de esta Corte que el ejercicio de la función jurisdiccional requiere que los litigantes demuestren la existencia de un perjuicio, la afectación de un interés jurídicamente protegido,

de orden personal, particularizado, concreto y además susceptible de tratamiento judicial, recaudos que han de ser examinados con particular rigor cuando se pretende debatir la constitucionalidad de un acto celebrado por alguno de los otros poderes del Estado (Fallos: 321:1252).

En efecto, del cotejo de los extremos probatorios no se observa que el efectivo acaecimiento del daño alegado haya sido demostrado fehaciente e indubitablemente, como era menester, pues no hay una acreditación cabal e indubitable del daño que vaticinó que, en suma, eran las consecuencias irreversibles y fatales para su industria por la erogación del tributo aquí discutido, en su modalidad de impuesto mínimo.

A mayor abundamiento, tampoco se observa que exista un elemento probatorio concreto que, ni siquiera con base en indicios, ponga a la luz la alegada relación de causa a efecto entre ese supuesto daño (la pérdida de mercado e inviabilidad industrial y comercial de TSSA) y las leyes impositivas impugnadas, es decir que el menoscabo patrimonial que −alega− experimentar pudiera ser causado única, necesaria y sin lugar a dudas, por el dictado de tales normas y su acatamiento, a las cuales atribuyó, con carácter exclusivo, la distorsión en el mercado de cigarrillos, en una suerte de monocausalismo dogmático (arg. del dictamen de Fallos: 326:1007, al cual esta Corte remitió).

En este punto, cabe añadir, que la actora debió haber probado –con todos los medios que tenía a su alcance a tales fines– que la supresión de los artículos 103, 104 y 106 de la ley 27.430 haría que TSSA no se viese afectada –como denunciaba− tanto en su patrimonio como en su desarrollo comercial e

industrial, como a la vez que el acatamiento del mandato de tales normas le irrogaría indefectiblemente el daño que preconizaba, circunstancias que obstan irremediablemente al progreso de su acción.

29) Que, por último, corresponde recordar que la misión más delicada del Poder Judicial es la de saberse mantener dentro del ámbito de su jurisdicción, sin menoscabar las funciones que incumben a los otros poderes ni suplir las decisiones que aquellos deben adoptar (Fallos: 155:248; 272:231; 311:2553; 328:3573; 338:488; 339:1077, entre muchos otros).

Sin embargo, el *a quo*, en lugar de abocarse al examen —propio de la función judicial— de la posible afectación de principios constitucionales, se introduce en valoraciones extrajurídicas sobre las "grandes tabacaleras" y la "realidad del mercado", y efectúa inferencias desprovistas de todo sustento legal, fundadas en factores extraños a las previsiones contenidas en la ley. En estas manifestaciones, incluso, incurre en contradicciones, al descartar argumentos del mismo tenor, pero que no respaldan su postura. Señala, por caso, que el aumento de la participación de la actora en el mercado tabacalero tampoco altera la solución adoptada (confr. considerando 18 de la sentencia apelada).

En el mismo sentido, avanza sobre qué medidas diferentes tomaría, cuando expresa —a propósito de la eficacia de la norma— "en lugar de incorporar una normativa que afecte a *todos* los competidores de la industria" (confr. considerando 17), en una clara intromisión a la órbita del Poder Legislativo. Y, en ese mismo considerando 17, se permite advertir al legislador acerca de la ausencia de "la incorporación de gravámenes mínimos que alienten el aumento de precios de los productos con alcohol o azúcares".

En idéntica línea, pretende conocer "la verdadera intención del legislador", al afirmar que "un análisis de la ley 27.430 integrado con la realidad del mercado al que estaba destinada permite advertir que sus disposiciones no están orientadas a lograr *un aumento homogéneo de los precios* —como pregonó el Poder Legislativo— sino a *homogeneizar los precios* en función a los registrados por las marquillas comercializadas por las grandes tabacaleras" (confr. considerando 16).

De igual gravedad resultan otras dos cuestiones. Por un lado, el expreso desconocimiento que hace la cámara de lo sostenido por esta Corte, en estas mismas actuaciones, al revocar la medida cautelar; esto es, que los posibles efectos que las leyes tributarias pudieran tener sobre la competencia y la regulación de los mercados constituyen cuestiones que cuentan con mecanismos específicos de protección, ajenos a la pretensión fiscal (confr. considerando 15, *in fine*). Y, por otra parte, tampoco puede pasarse por alto que, a lo largo de toda la sentencia, el *a quo* invierte el orden de la argumentación, el razonamiento y la carga probatoria en cuanto a la alegada "irrazonabilidad" de la norma, al pretender poner en cabeza del Fisco la prueba de su "razonabilidad", olvidando así la presunción de legitimidad de la que gozan los actos legislativos, y que es la actora quien debió acreditar, de manera concluyente, clara e indudable, la presunta irrazonabilidad (arg. Fallos: 314:424; 320:1166, entre otros). En efecto, en distintos pasajes del texto se hace hincapié en que "no se han arrimado probanzas concretas que permitan tener por demostrada la eficacia…" (confr., en especial, considerando 17, *in fine*).

De todo ello, solo queda colegir que el *a quo* se ha apartado del criterio constante de este Tribunal, según el cual la declaración de

inconstitucionalidad es la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado como *ultima ratio* del orden jurídico (Fallos: 260:153; 286:76; 288:325; 300:241; 300:1087; 301:1062; 302:457; 302:1149; 303:1708 y 324:920, entre muchos otros).

30) Que, teniendo en cuenta lo señalado en el punto anterior, y considerando que la elección de la vía de la acción declarativa de certeza resultó fatal para la contribuyente, por cuanto no logró acreditar el daño alegado, en razón de la insuficiencia probatoria de los medios desplegados en autos, corresponde revocar la sentencia apelada y rechazar la demanda.

31) Que no escapa al Tribunal que el día 7 de agosto del corriente año, la parte actora manifestó que "[su] mandante se ha acogido al régimen de regularización de la Ley N° 27.743…" desistiendo del proceso. Solicitó que la causa sea devuelta a la instancia de origen citando dos resoluciones interlocutorias de esta Corte referidas a la adhesión a dicha moratoria que impondrían al Tribunal un curso de acción procesal.

Se trata de una presentación en sí misma insuficiente y por ende inadmisible, que no impide al Máximo Tribunal de la Nación dar respuesta jurisdiccional final a una causa trascendente tramitando ante sus estrados. En efecto:

i) se manifiesta la adhesión a un plan de facilidades de pago que exige adjuntar el formulario F-408 u otra documentación de respaldo, lo que no fue cumplido;

ii) se limita a desistir *del proceso* sin cumplir con el artículo 3°, inciso a, de la ley 27.743 que pretende hacer valer, que exige un allanamiento

y/o desistimiento (a) incondicional; (b) de la acción *y el derecho*; (c) incluso el de repetición; (d) asumir el pago de costas y gastos causídicos. Todos, recaudos inobservados;

iii) se pretende, sin documentación respaldatoria relativa a la hipotética moratoria a la que se habría adherido, que el Tribunal adopte un curso procesal que impide verificar con rigor y certeza la tempestividad de su eventual acogimiento, dado el plazo de vigencia del régimen de excepción invocado (ley 27.743);

iv) se invocan dos decisiones interlocutorias adoptadas por esta Corte en las cuales los contribuyentes habían dado cuenta mediante la documentación pertinente de su adhesión al régimen señalado sin advertir, por lo demás, si aquellos expedientes culminaron con el desistimiento de la acción y el derecho del contribuyente. Es decir, no está debidamente fundamentada la analogía entre dichos casos y este pleito.

En definitiva el escrito de la actora alega un acogimiento a un plan de regularización impositivo y pretende quitar actualidad al objeto del proceso sin cumplir la máxima procesal elemental que postula que quien sostiene un hecho es quien tiene la carga de acreditarlo.

Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal: I) de conformidad con lo dispuesto por el artículo 21 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, se resuelve rechazar *in limine* las recusaciones deducidas, sus correlativos planteos de nulidad y la presentación del 7 de agosto; II) se hace lugar a las quejas, se declaran formalmente admisibles los recursos extraordinarios interpuestos, se revoca la sentencia apelada y se rechaza la

demanda. Con costas de todas las instancias a la vencida; III) remítanse las quejas junto a los autos principales y reintégrese el depósito previsto en el artículo 286 del código de rito, integrado por Massalin Particulares S.R.L. con fecha 23 de abril de 2024 conforme surge del sistema informático Lex 100 y exímase de abonar dicho depósito previsto al Fisco Nacional, cuyo pago se encontraba diferido en los términos de la acordada 47/91. Notifíquese y devuélvase.

Firmado Digitalmente por BOLDU Mario Osvaldo
Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel
Firmado Digitalmente por MOLTINI Patricia Marcela
Firmado Digitalmente por LLORENS Mariano

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis

Recursos extraordinarios interpuestos por el **Fisco Nacional,** representado por la **Dra. María del Rosario Creixent Laborde,** con el patrocinio letrado del **Dr. Raúl Martínez Pita;** y por **Massalin Particulares S.R.L**, representada por el **Dr. Gustavo Grinberg.**

Traslados contestados por **Tabacalera Sarandí S.A.,** representada por el **Dr. José Manuel Gonzalo Iglesias.**

Recursos de queja interpuestos por el **Fisco Nacional,** representado por el **Dr. Carlos Santiago Ure**, con el patrocinio letrado de la **Dra. María del Rosario Creixent Laborde;** y por **Massalin Particulares S.R.L.,** representada por el **Dr. Gustavo Grinberg.**

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

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