Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrado

CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN

"ANÁLISIS DE LAS REFORMAS INTRODUCIDAS POR LA LEY N° 27.430 EN LOS IMPUESTOS SELECTIVOS QUE RECAEN SOBRE EL SECTOR TABACALERO"

AUTOR: OBERKERSCH, MARISA CRISTINA

TUTORA: DRA. SARA TELIAS

DICIEMBRE DE 2018

Índice

1. Introducción 1

2. Impuestos selectivos que recaen sobre la producción de tabacos 3

2.1. El Fondo Especial del Tabaco 3

2.2. El Impuesto Adicional de Emergencia sobre el Precio Final de Venta de cada Paquete de Cigarrillos 6

2.3. Impuestos Internos 7

3. Las modificaciones introducidas en por la Ley N° 27.430 11

3.1. Modificaciones en el nivel de alícuotas e impuesto mínimo 11

3.1.1. En Impuestos Internos 11

3.1.2. En el Impuesto Adicional de Emergencia sobre el Precio Final de Venta de cada Paquete de Cigarrillos 26

3.2. Medidas para facilitar el control y combatir el comercio ilegal 27

3.3. Modificaciones que inciden en la base imponible de los cigarrillos 30

3.3.1. Descripción de los cambios y motivación expuesta al elevarse el proyecto de Reforma Tributaria 30

3.3.2. El marco normativo previo a la Ley N° 27.430 32

4. Conclusión 35

5. Bibliografía 37

1. Introducción:

A través del Título III de la Ley Nº 27.430 (B.O. 29/12/2017), denominado *"Impuestos Selectivos al Consumo"*, se introdujeron sendas modificaciones que impactaron en la tributación del sector tabacalero. Por medio de su Capítulo 1 *"Impuestos Internos"*, se contemplaron diversas medidas relacionadas con el rubro *"Tabacos"*, mediante su Capítulo 2 *"Impuesto Adicional de Emergencia sobre el Precio Final de Venta de cada Paquete de Cigarrillos"* se fija una nueva alícuota en dicho tributo, y finalmente, el Capítulo 3 *"Fondo Especial del Tabaco"* incorpora cambios relativos a su base imponible.

Todas las reformas efectuadas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 128 de la citada norma legal, tuvieron efecto para los hechos imponibles que se perfeccionaron a partir del primer día del tercer mes inmediato siguiente al de la entrada en vigencia de la ley, es decir, a partir del 1º de marzo de 2018.

El objetivo del presente trabajo es analizar la naturaleza de tales modificaciones, indagando, en primer término, en los motivos que llevaron al Poder Ejecutivo a proponerlos –recordemos en este punto que el dictado de la citada Ley N° 27.430 encontró su génesis en el proyecto de ley que elevara el citado Poder a través del Mensaje Nº 126/2017 (Honorable Cámara de Diputados de la Nación) de fecha 15 de noviembre de 2017- y a su consideración y aprobación posterior por parte del Honorable Congreso de la Nación.

Complementariamente a los fundamentos expuestos por el Poder Ejecutivo, en segundo lugar, entiendo que es necesario evaluar el esquema normativo previo, ahondando en las modificaciones legales y reglamentarias introducidas en los últimos años en los tres gravámenes selectivos antes indicados, cuya aplicación podría haber generado ciertas inquietudes que también habrían servido de base para plantear una modificación. Esta consideración previa importaría profundizar en la motivación expuesta por el legislador y complementarla con los antecedentes legislativos anteriores.

Así, el fin perseguido en este trabajo es el de interpretar las normas jurídicas que han sido modificadas o introducidas en los tributos que nos ocupan, con *"…miras a desentrañar la intención del legislador"*. Este método de interpretación denominado *"histórico"* tiene como *"…meta alcanzar el propósito de quien dictó la norma; por esa razón el objeto de análisis lo constituyen, fundamentalmente, los debates parlamentarios (…) y, asimismo, todas las circunstancias que rodearon la sanción del texto legal"* (Celdeiro & Gadea,

2012). En palabras de otra doctrina importa *"Acudir a las circunstancias o hechos acaecidos en el tiempo del dictado de la norma, como así también a antecedentes, leyes anteriores y debates parlamentarios"* (Lobera, 2018).

Para realizar el análisis descripto en los párrafos precedentes, considero conveniente efectuar una breve descripción de la estructura técnica de cada uno de los tributos, analizándolos desde la perspectiva de los elementos del hecho imponible, e identificar claramente la situación pre-reforma. Luego, como se indicó, traeré a estudio los cambios efectuados por la Ley N° 27.430, examinando su causa. Y aunque las reformas introducidas han surtido efecto desde hace apenas unos meses, se planteará que aquellas también han provocado ciertas reacciones en el sector, que impactan en el nuevo esquema normativo y que, vale preguntase, ¿ameritarían una nueva reforma?.

Como última cuestión introductoria de relevancia, se estima oportuno recordar que la imposición selectiva al tabaco busca corregir externalidades negativas. Tales externalidades se presentan cuando la actividad de un agente afecta el bienestar de otro por una vía ajena al mercado, afectándose negativamente la eficiencia en la asignación de los recursos. Se da una interdependencia entre los sujetos pero a la misma no se le fija precio alguno, de forma tal que el precio del bien con efecto externo no refleja el costo social del mismo (Corti, 1995-B).

Estos gravámenes son conocidos como impuestos pigouvianos y en tal sentido, la doctrina recuerda que: *"Se denomina al mecanismo que persigue corregir un comportamiento a través de un tributo y solucionar el problema creado por las externalidades negativas como solución de Pigou (Pigouvian taxes) por ser este economista inglés el primero en desarrollar el tema (Pigou1918)"* (Fenochietto, 2006).

En ese orden de ideas, el mismo autor, manifiesta que *"La idea de establecer altos impuestos al tabaco (cigarrillos y todas sus formas de consumo) se genera no sólo por la necesidad de establecer un costo a las personas que contaminan el aire, sino también porque la sociedad debe incrementar los recursos que destina a los servicios de salud dado que en los fumadores la probabilidad de contraer determinadas enfermedades es superior"*.

Por otra parte, estimo que la temática planteada en este trabajo final aborda diversos aspectos de los conceptos desarrollados en las distintas asignaturas que componen la Carrera de Especialización, particularmente: Economía del Sector Público y Teoría de los

Sistemas Fiscales, Derecho Tributario, Seminario de Análisis de Impuestos II y Procedimiento Tributario.

Tomando en consideración las características del tema seleccionado, se empleará como metodología de estudio el enfoque exploratorio descriptivo, aplicado al marco de las normas que han sido reformadas y el marco legal anterior, la doctrina tributaria y la jurisprudencia.

1.1. Palabras clave:

Impuestos Internos - Impuesto Adicional de Emergencia sobre el Precio Final de Venta de cada paquete de Cigarrillos - Fondo Especial del Tabaco - Impuestos pigouvianos – Interpretación de la ley – Interpretación histórica - Reforma Tributaria Ley N° 27.430 - Impuesto mínimo - Precio de la Categoría Más Vendida de Cigarrillos - Impuesto de suma fija - Acción de Amparo - Medidas Cautelares - Verosimilitud en el derecho - Peligro en la demora - Traslación de impuestos indirectos - Confiscatoriedad - Equidad Tributaria - Igualdad ante la Ley - Capacidad Contributiva – Ilícitos - Sanciones - Multa - Clausura - Interdicción - Sistemas electrónicos de medición y control - Importación de cilindros para cigarrillos - Precio de Venta al Consumidor.

Códigos de Clasificación JEL: D62 - E62 - H20.

2. Impuestos selectivos que recaen sobre productos elaborados con tabaco:

En el presente acápite se desarrollarán las características esenciales del hecho imponible de los tres impuestos selectivos al tabaco que rigen a nivel nacional, a saber:

a) El Fondo Especial del Tabaco.
b) El Impuesto Adicional de Emergencia sobre el Precio Final de Venta de cada paquete de Cigarrillos.
c) Impuestos Internos.

2.1. El Fondo Especial del Tabaco:

Con fecha 31/08/1972 fue publicada en el Boletín Oficial la Ley N° 19.800, denominada *"Ley Nacional del Tabaco"*. Adentrándonos en su texto, es dable señalar que el artículo 22 dispone la creación del *"Fondo Especial del Tabaco"* (FET). Las cargas previstas en esta norma se integran de una parte variable y de otra fija, con distintos destinos específicos.

La **Carga Variable es del 8,35%**, que se distribuye de la siguiente forma:

a.1) **7%** del precio total de venta al público de cada paquete de cigarrillos **al FET**, bajo el siguiente esquema (cfme. artículo 27):

- **20%**.

  - **97%:** para compensar déficit provinciales de recaudación del FET y para atender los problemas críticos económicos y sociales de las áreas tabacaleras que se caracterizan por régimen jurídico de tenencia de la tierra con predominio del minifundio y, fundamentalmente, de minifundio combinado con el sistema de aparecería.

  - **3%:** para atender tareas relacionadas con el mejoramiento de la calidad de la producción tabacalera por diversos medios, especialmente la obtención, multiplicación y distribución de semillas selectas; incremento de la tecnología tabacalera en todos sus aspectos; la difusión de sus resultados; y otros gastos inherentes al cumplimiento de la Ley N° 19.800.

- **80%**. Se distribuye entre las provincias productoras de tabaco, según pautas del artículo 28[1] de la Ley N° 19.800; a saber:

  La Ley N° 25.465 (B.O. 25/9/2001), en su artículo 2°, dispone que *"La totalidad de la recaudación correspondiente al Fondo Especial del Tabaco será depositada en una cuenta recaudadora especial a nombre del órgano de aplicación, con afectación específica al cumplimiento de los fines de la Ley 19.800 y sus modificatorias y complementarias."*

  Asimismo, establece que *"Aquella parte de los recursos a que se refiere el artículo 28 de la Ley 19.800 será distribuida por el Banco de la Nación Argentina entre las provincias productoras de tabaco, aplicando en forma automática los respectivos coeficientes de distribución, los que serán elaborados tomando en consideración el valor de la producción correspondiente a cada una de las provincias productoras por una Comisión*

[1] *"De acuerdo con el valor de la producción, se repartirá entre las provincias de tabacos claros un porcentaje de la recaudación equivalente al de la cantidad de paquetes de cigarrillos rubios, de dos (2) unidades básicas vendidas sobre la venta total y entre las provincias productoras de tabacos oscuros una proporción igual a la que correspondiera a la venta de paquetes de cigarrillos negros de dos (2) unidades básicas en el total.*
Asimismo, corresponderá a las provincias un porcentaje de los fondos recaudados que equivalga a la cantidad de paquetes de cigarrillos mezcla, de dos (2) unidades básicas vendidas sobre la venta total. Dicho porcentaje, se distribuirá, a su vez, entre las provincias productoras de tabacos claros y productoras de tabacos oscuros en la proporción que cada uno de dichos tabacos integre la composición de los cigarrillos mezcla."

integrada por un representante de cada una de ellas, que será designado por la Cámara o asociación de productores de mayor representatividad de cada una de las provincias mencionadas."

a.2) **1%** del precio de venta al público de cigarrillos: los **industriales fabricantes** de cigarrillos lo utilizarán para el pago del porcentaje habitual de la comercialización en todo el país (mayoristas y minoristas) sobre el FET (cfme. artículo 24).

a.3) **0,35%** del precio del paquete de cigarrillos vendido de dos unidades básicas: se destina a **obras sociales de los sindicatos de la actividad** (cfme. artículo 25, segundo párrafo).

La **Carga Fija** es el equivalente a la proporción resultante de dividir 0,142 por el precio promedio ponderado al 1/1/2009, al precio promedio ponderado al inicio de cada semestre (se obtiene un impuesto "fijo" aplicable a cada semestre)[2]. La última información que se encuentra en la página web de la AFIP[3], vigente a partir del 1/7/2018 y hasta el mes de diciembre de 2018, arroja un monto de **$1,8939**. Se destina de acuerdo con el artículo 25, tercer párrafo:

- 91,55% aproximadamente (**$1,7339**): al FET. Ver destino en a.1).
- 8,45% aprox. **($0,16)**: Símil a.2).

A modo de resumen tenemos que:

a) Las Provincias tabacaleras: reciben el 7% + $1,7339 (según última información).

b) Los industriales fabricantes: reciben el 1% + $0,16 (según última información).

c) Las obras sociales de sindicatos de la actividad: 0,35%.

El artículo sin número incorporado a continuación del artículo 25 de la ley estipula que la base imponible a fin de aplicar las alícuotas definidas en los artículos 23, 24 y 25, es el precio de venta al público descontando el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Adicional de Emergencia sobre el precio final de venta de cada paquete de cigarrillos. Asimismo, el segundo párrafo del artículo 26 prevé que *"Tales montos quedan, asimismo, excluidos del régimen de impuestos internos…"*.

Así queda expuesto el marco normativo que rige a este tributo, antes de la Reforma Tributaria instaurada por la Ley N° 27.430, excepto en lo que hace al componente fijo

[2] Artículo 25, quinto párrafo de la Ley N° 19.800.
[3] Véase: http://www.afip.gov.ar/noticias/20180629Tabaco.asp, consulta efectuada el día 10/11/2018.

donde se ha volcado información actualizada respecto del cual se aclara que la citada norma legal no introdujo cambios.

2.2. El Impuesto Adicional de Emergencia sobre el Precio Final de Venta de cada paquete de Cigarrillos:

El primer párrafo del artículo 1º de la Ley Nº 24.625 (B.O. 09/01/1996) contempló la creación de "*…un impuesto adicional de emergencia*[4] *del siete por ciento (7%) sobre el precio final de venta de cada paquete de cigarrillos vendido en el territorio nacional*". Así, se introducía en el sistema tributario argentino un nuevo gravamen que repercute sobre el sector tabacalero.

En lo que hace a los elementos del hecho imponible, la ley que nos ocupa únicamente estipuló regulaciones específicas atinentes al elemento espacial, a la alícuota y a la base imponible. En relación con esta última, el segundo párrafo del artículo 1° prevé que: *"El monto del impuesto establecido en el presente artículo no forma parte de la base de cálculo de los impuestos establecidos en el Capítulo II del Título I de la Ley de Impuestos Internos (t.o. 1979 y sus modificaciones) ni a los fines del impuesto al valor agregado, ni de los importes previstos en los artículos 23, 24 y 25 de la ley 19.800.".*

Respecto de los demás elementos configuradores del hecho gravado, el tercer párrafo del artículo en referencia, determinó que *"En todo lo no previsto en los párrafos anteriores serán de aplicación las normas legales que rigen para el impuesto interno a los cigarrillos…"*. Es por ello que en lo que respecta a su profundización me remito al siguiente punto, donde analizo a los Impuestos Internos, Rubro *"Tabacos"*.

El artículo 2° de la ley sancionada estableció una asignación específica: el producido del impuesto se destinará íntegramente a reforzar el financiamiento de programas sociales y/o de salud, del Programa Cambio Rural y del Programa Social-agropecuario.

Aclarado lo anterior, y volviendo con los elementos expresamente regulados por la norma legal, merece una consideración adicional la alícuota del tributo. Con posterioridad a la ley de creación del gravamen, se sanciona la Ley N° 25.239 (B.O. 31/12/1999). Mediante el artículo 9º de su Título IX, se elevó al 21% la tasa del impuesto y se facultó al Poder Ejecutivo Nacional para disminuirla hasta un mínimo del 7%, previo informe técnico

[4] Concebido como tal, la ley de creación del tributo fijó su vigencia por el término *"…de tres (3) años a partir del primer día del mes siguiente al de su publicación"* Sucesivas normas legales prorrogaron su vigencia, la última de ellas fue la Ley Nº 27.432 (B.O. 29/12/2017), cuyo artículo 2º, inciso d), estableció la prórroga hasta el 31/12/2022.

favorable y fundado del ex Ministerio de Economía. Por su artículo 11 se alteró la afectación específica del tributo disponiéndose que su producido se destine al Sistema de Seguridad Social para la atención de las obligaciones previsionales nacionales.

En ejercicio de la prerrogativa mencionada en el párrafo anterior, se dictaron las normas que se ilustran en el siguiente cuadro:

Norma	Alícuota fijada	Período en el que rigió
Decreto N° 518/2000 (B.O. 03/07/2000)	16%	04/07/2000 al 19/10/2000
	12%	20/10/2000 al 19/02/2001
	7%	20/02/2001 al 19/06/2001
Decreto N° 792/2001 (B.O. 15/06/2001)	7%	20/06/2001 al 19/06/2002
Decreto N° 861/2002 (B.O. 24/05/2002)	7%	20/06/2002 al 31/12/2003
Decreto N° 40/2004 (B.O. 12/01/2004)	7%	01/01/2004 al 31/03/2004
Decreto N° 295/2004 (B.O. 10/03/2004)	7%	01/04/2004 al 31/03/2006
Decreto N° 345/2006 (B.O. 30/03/2006)	7%	01/04/2006 al 31/12/2006
Decreto N° 1961/2006 (B.O. 29/12/2006)	7%	01/01/2007 al 31/12/2007
Decreto N° 90/2008 (B.O. 16/01/2008)	7%	01/01/2008 al 31/12/2008
Decreto N° 2355/2008 (B.O. 19/01/2009)	7%	01/01/2009 al 31/12/2009
Decreto N° 111/2010 (B.O. 29/01/2010)	7%	01/01/2010 al 31/12/2010
Decreto N° 2111/2010 (B.O. 31/12/2010)	7%	01/01/2011 al 31/12/2011
Decreto N° 148/2012 (B.O. 27/01/2012)	7%	01/01/2012 al 31/12/2012
Decreto N° 2736/2012 (B.O. 06/02/2013)	7%	01/01/2013 al 31/12/2013
Decreto N° 111/2014 (B.O. 05/02/2014)	7%	01/01/2014 al 31/12/2014
Decreto N° 237/2015 (B.O. 27/02/2015)	7%	01/01/2015 al 31/12/2015
Decreto N° 26/2016 (B.O. 07/01/2016)	7%	01/01/2016 al 30/04/2016
Decreto N° 627/2016 (B.O. 02/05/2016)	7%	01/05/2016 al 31/12/2016
Decreto N° 14/2017 (B.O. 05/01/2017)	7%	01/01/2017 al 31/12/2017
Decreto N° 100/2018 (B.O. 06/02/2018)	7%	01/01/2018 al 28/02/2018

Las normas precedentemente descriptas integran el marco normativo que regula a este gravamen, antes del dictado de la Ley N° 27.430.

2.3. <u>Impuestos Internos</u>:

Para su estudio, resulta menester realizar una breve consideración en cuanto a su evolución histórica.

En tal sentido, y tal como lo recuerda destacada doctrina "*Nuestro país tuvo que enfrentar una crisis económica en 1890 que hizo pensar a los estadistas en un desmoronamiento total del sistema republicano. El Dr. Carlos Pellegrini que asumió entonces el Poder*

Ejecutivo, le encomendó al Ministro de Hacienda Dr. Vicente Fidel López un plan para aplicar en la coyuntura (…). Para completar el plan económico, el Poder Ejecutivo remitió al Congreso Nacional el proyecto de creación de nuevos impuestos de carácter interno, es decir no aduaneros." (Sixto Fernández, 2009).

Continúa expresando el autor que "*Si quisiésemos fijar un hecho concreto como nacimiento del régimen orgánico de impuestos internos en nuestro País, tomaríamos como hecho decisivo la Ley N° 2774 sancionada el 26/01/1891 por la que se gravaron en la etapa de fabricación los alcoholes, cerveza, fósforos y las primas de las compañías de seguros. Posteriormente se agregaron los naipes, licores y vinos. Las medidas adoptadas permitieron superar en poco tiempo la difícil crisis*."

Asimismo, expresa que: *"En 1894, durante la presidencia del Dr. Sáenz Peña y actuando como Ministro de Hacienda el Dr. José A. Terry remiten al Congreso un proyecto de ampliación de los productos alcanzados por la Ley de Impuestos Internos. La Ley N° 3764 del 18/01/1899 es el primer texto ordenado de procedimiento, definiciones, represiones y normas de fiscalización en materia de impuestos internos"*.

Esta última norma, ya contemplaba dentro del objeto del gravamen a los tabacos, a los cigarros y a los cigarrillos.

Excede el contenido de este trabajo el análisis de las sucesivas normas que fueron modificando y ordenando a la Ley N° 3.764, toda vez que a tales fines, como se dijo, corresponde aludir al esquema normativo previo a la reforma instaurada por la Ley N° 27.430.

Es por ello que corresponde traer a colación el dictado de la Ley N° 24.674 de Impuestos Internos (B.O. 16/08/1996). En primer término, la misma procedió a sustituir el texto de la Ley de Impuestos Internos, texto ordenado en 1979 y sus modificaciones -norma que había ordenado las disposiciones de la Ley N° 3.764- por una norma legal que establece la aplicación del tributo a los tabacos, a las bebidas alcohólicas, a las cervezas y a las bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados[5]. Cabe aclarar que tal sustitución normativa no se aplicó respecto del impuesto interno a los seguros y sobre los productos comprendidos en el artículo 1° del Decreto 1371/1994, sustituido por el Decreto 1522/1994, que se continuaron siendo regidos por las disposiciones de la Ley de Impuestos Internos, texto ordenado en 1979 y sus modificaciones.

[5] Varias normas legales incorporaron con posterioridad otros rubros alcanzados por la gabela.

La Ley N° 24.674 reguló al gravamen a través de dos Títulos. Mientras que por el primero de ellos se fijan las *"Disposiciones Generales"*, el segundo profundiza en cada uno de los *"Rubros"* alcanzados.

Comenzando con el Título I, cabe señalar que el artículo 2° determinó que *"Los impuestos de esta ley se aplicarán de manera que incidan en una sola de las etapas de su circulación, excepto en el caso de los bienes comprendidos en el Capítulo VIII…"*. De esta manera, se define al gravamen como un impuesto monofásico de etapa fabricante, excepto en el rubro *"Objetos Suntuarios"*, donde adquiere el carácter de *"plurifásico"*.

A continuación, el mismo artículo prevé que los impuestos internos se aplican *"…sobre el expendio de los bienes gravados, entendiéndose por tal, para los casos en que no se fije una forma especial, la transferencia a cualquier título, su despacho a plaza cuando se trate de la importación para consumo (…) y su posterior transferencia por el importador a cualquier título."*.

De esta forma se define el elemento objetivo, correspondiendo realizar una breve consideración en cuanto a los hechos imponibles allí mencionados. En primer término, cabe aclarar que varios doctrinarios (Celdeiro, Impuestos Internos, 2000) coinciden con Hilario Laprovitera (Laprovitera, 1987) cuando en su obra afirma que los actos que dan derecho a exigir este tributo, pueden ser clasificados en hechos concretos y hechos presuntos. En tal sentido expone que: *"Entre los primeros (…) ubicamos las acepciones generales de "expendio" a que nos referimos anteriormente. Así para los productos nacionales lo son: a) las transferencias a cualquier título de cosas gravadas; y b) los consumos propios y los consumos de fábricas. A su vez, para los productos importados lo son: c) las salidas de aduanas; y d) las posteriores ventas realizadas por los importadores"*.

En relación con los hechos presuntos, y por su especial vinculación con el presente trabajo, podemos citar los siguientes estudiados por la doctrina (Celdeiro, Impuestos Internos, 2000):

i) La presunción legal relativa consagrada en el segundo párrafo *"in fine"* del artículo 2° del texto legal, para tabacos y bebidas alcohólicas, por el cual toda salida de fábrica o depósito fiscal implica la transferencia de los productos gravados. Admite prueba en contrario basada en la inexistencia de la transmisión del dominio del bien.

Si no se pudiera proveer dicha probanza, quedará verificado el hecho imponible cuando una salida de fábrica no se documente debidamente, por cuanto los sujetos pasivos tienen la obligación de registrar las entradas y las salidas de materias primas y productos terminados.

ii) En el caso de los cigarrillos se establece que se entenderá como expendio toda salida de fábrica, aduana -en el caso de importación para consumo- o de los depósitos fiscales, y el consumo interno del personal de la fábrica productora.

Para finalizar el estudio del elemento material del hecho imponible, debemos tener presente, además, que por el Capítulo 1 del Título II de la Ley N° 24.674, integran el rubro *"Tabacos"*, los siguientes productos:

a) Los cigarrillos (artículo 15).

b) Los cigarros, cigarritos, e rabillos, trompetillas y demás manufacturas de tabaco (artículo 16).

c) Los tabacos para ser consumidos en hoja, despalillados, picados, en hebras, pulverizados (rapé), en cuerda, en tabletas y despuntes (artículo 18).

Son sujetos pasivos del impuesto los fabricantes, importadores y fraccionadores, previstos en el artículo 2° de la ley del tributo.

De acuerdo con su artículo 4°, y a excepción de los cigarrillos, el impuesto se liquida aplicando la respectiva alícuota sobre el precio neto de venta[6] que resulte de la factura o documento equivalente, extendido por las personas obligadas a ingresar el impuesto.

Los conceptos que la ley considera no deducibles del precio neto de venta son:

a) El valor de los envases o continentes.

b) El valor del flete o acarreo.

c) El propio impuesto interno y los demás tributos que inciden en la operación, excepto el débito fiscal de IVA.

Respecto de lo señalado en c), la doctrina (Celdeiro, Impuestos Internos, 2000) señala que: "*Al no permitirse la deducción del propio impuesto (...) en su base imponible, se produce el pernicioso `efecto impuesto sobre impuesto´. Ello significa que la tasa nominal no*

[6] Que la norma legal define como aquél que resulte una vez de deducir: a) Bonificaciones y descuentos en efectivo hechos al comprador por épocas de pago u otro concepto similar; b) Intereses por financiación del precio neto de venta; c) Débito fiscal del impuesto al valor agregado que corresponda al enajenante como contribuyente de derecho y d) Las mercaderías devueltas por el comprador.

coincidirá con la tasa efectiva, lo que nos conduce a realizar un cálculo para observar la verdadera magnitud de la carga impositiva. El cálculo referido resulta de la fórmula que se indica a continuación:

$$\textit{TASA EFECTIVA} = \frac{\textit{100 X TASA NOMINAL}}{\textit{100 – TASA NOMINAL''.}}$$

Tratándose de cigarrillos, *"…la diferencia fundamental que se produce en la determinación de la base imponible, respecto de los demás tributos de este capítulo, es que se parte del precio de venta facturado; en cambio, en el impuesto a los cigarrillos, se hace sobre el precio de venta al consumidor"* (Baldo, 1996).

En materia de alícuotas y aplicación de impuesto mínimo antes de la Reforma Tributaria, me remito al cuadro que se expone en el primer párrafo del punto 3.1.1. a) del presente trabajo.

3. Las modificaciones introducidas por la Ley N° 27.430:

A los efectos de estudiar el impacto de la reforma tributaria instaurada por la Ley N° 27.430 y sus motivaciones, resulta conveniente analizar las modificaciones introducidas en los gravámenes que nos ocupan conforme a los siguientes tópicos: (i) modificaciones en el nivel de alícuotas e impuesto mínimo, (ii) medidas para facilitar el control y combatir el comercio ilegal y (iii) modificaciones que inciden en la base imponible de los cigarrillos.

3.1. Modificaciones en el nivel de alícuotas e impuesto mínimo:

3.1.1. En Impuestos Internos:

Para facilitar el análisis de este apartado del trabajo, es dable señalar, a modo de síntesis, que la Reforma Tributaria: a) alteró las alícuotas aplicables en los distintos productos del Rubro *"Tabacos"* y modificó e introdujo la aplicación de un impuesto mínimo; b) limitó la facultad del Poder Ejecutivo para incrementar la alícuota del impuesto, colocándole un tope máximo, y c) relacionado con el punto a) suplió la forma de determinar el impuesto mínimo. Desarrollaré estos tres puntos por separado.

a) En el siguiente cuadro se esquematiza el nivel de imposición de los distintos productos derivados del tabaco, en el marco de **la Ley de Impuestos Internos, antes de su modificación**:

Producto	Alícuota aplicable		Impuesto Mínimo
	Nominal	Efectiva	
Cigarrillos (artículo 15)	75%	300%	75% del impuesto correspondiente al precio de la categoría más vendida de cigarrillos.
Cigarros y cigarritos (artículo 16)	16%	19,05%	No poseía.
Rabillos, trompetillas y demás manufacturas del tabaco (artículo 16)	16%	19,05%	No poseía.
Tabaco para ser consumido en hoja, despalillados, picados en hebras y otros (artículo 18)	20%	25%	No poseía.

En relación con el esquema presentado debe aclararse, tal como advierte la doctrina (García Vizcaíno, 2018), que en el caso de los cigarrillos, la alícuota prevista por la ley antes de la reforma, era del 60% nominal, pero la misma no resultaba de aplicación según lo dispuesto por el Decreto N° 15/2017 que la había fijado para el año 2017, en el 75%. Dicho incremento se mantuvo hasta el 28/02/2018 (conforme la prórroga dispuesta por el Decreto N° 99/2018[7]), justamente porque se decidió mantenerla en ese porcentual hasta el 1° de marzo de 2018, fecha en la que comenzó a surtir efectos la reforma.

Aclarado lo anterior, **a la época de entrada en vigencia la reforma tributaria**, los niveles de imposición son los de la siguiente tabla:

Producto	Alícuota aplicable		Impuesto Mínimo
	Nominal	Efectiva	
Cigarrillos (artículo 15)	70%	233,33%	$28 por cada envase de veinte unidades.
Cigarros y cigarritos (artículo 16)	20%	25%	$10 por cigarro o $ 20 por cada paquete o envase de veinte unidades en el caso de cigarritos.
Rabillos, trompetillas y demás manufacturas del tabaco (artículo 16)	70%	233,33%	Continúa sin poseerlo.
Tabaco para ser consumido en hoja, despalillados, picados en hebras y otros (artículo 18)	25%	33,33%	$ 40 por cada 50 gramos o proporción equivalente.

[7] Es por ello que en el esquema previo a la reforma se consignó como alícuota aplicable el 75% nominal.

¿Cuáles son los motivos brindados por el Poder Ejecutivo al momento de proponer la aplicación de un nuevo esquema de alícuotas y de impuesto mínimo en el caso de Impuestos Internos? En el Mensaje de Elevación del proyecto de ley se brindan las siguientes precisiones:

1. Reducción de externalidades negativas. Al adentrarse en las explicaciones de los cambios a introducir en los impuestos selectivos al consumo, el Poder Ejecutivo recuerda que: *"Así como los impuestos pueden crear distorsiones, también pueden servir para disminuirlas e incrementar el bienestar en la economía sobre su conjunto, cuando se gravan bienes que generan externalidades o internalidades negativas. Muchos consumos masivos (como el tabaco…) causan problemas para la salud y mayores gastos para el sistema de cobertura. Éstos impactan diferencialmente sobre los sectores más vulnerables de la población, que tienden a consumir en mayor proporción que el resto estos productos y sufren, también en mayor proporción, los problemas de salud y gastos médicos que ocasionan."* Asimismo, explica que: *"Los impuestos selectivos al consumo tienen, por espíritu y objetivo de su creación, tanto fines económicos (recaudatorios) como parafiscales (sociales), tendiendo estos últimos a desalentar el consumo de bienes nocivos para la salud, o que afecten a la comunidad en general, por ejemplo, y en lo que aquí interesa, el caso de los tabacos"*.

Es por ello que *"…el sistema tributario que se aplique debe favorecer la disminución del consumo, lo que implica un doble beneficio en términos pigouvianos. Es decir, debe permitir una disminución de los efectos no deseados en la salud pública (vía la reducción de externalidades e internalidades), y por lo tanto de los costos para el Estado; generando un incremento de la recaudación, que puede contribuir a solventarlos".*

2. La evaluación del consumo de los últimos años y el efecto sustitución a la luz del incremento del impuesto interno a los cigarrillos en el año 2016[8]**.** Luego de traerse a colación que datos oficiales permiten aseverar que el consumo de cigarrillos en la Argentina ha permanecido relativamente estable en los últimos años, se recuerda que hubo una caída del 11% "*…en 2016 (…) causada por el incremento del impuesto interno a los cigarrillos, que pasó de 60 % a 75 % en mayo de 2016. Debido al efecto de sustitución, se elevaron también las ventas de segundas marcas y de marcas nacionales de precios significativamente más bajos, así como de productos sustitutos. Adicionalmente, el incremento de precio de los cigarrillos no fue en aquella oportunidad acompañado de un*

[8] Que había sido dispuesto por el Decreto N° 626/2016 (B.O. 02/05/2016).

similar tratamiento hacia los sustitutos y amplió la brecha de precios respecto de productos como los cigarritos, cigarros y tabaco en hebras; implicando también un mayor grado de sustitución hacia éstos y por ende un incremento de su demanda". En este contexto, indica que *"Para lograr la disminución del consumo de tabaco es necesario que los precios se incrementen más homogéneamente, de forma tal que no permitan un elevado grado de sustitución entre productos, marcas y/o niveles de precios. Por este motivo se utilizan preferentemente impuestos de suma fija. La evidencia indica que los impuestos de monto fijo sobre una cierta cantidad de producto son efectivos porque afectan a todos los productos de la misma forma y reducen los incentivos a cambiar el patrón de consumo hacia opciones más baratas. Además, implican una mayor estabilidad en los recursos impositivos."*

Por lo expuesto, entiende que *"el objetivo de la política fiscal es avanzar gradualmente en la modificación de la estructura tributaria, en esta oportunidad mediante una disminución de la carga ad valorem un incremento del impuesto mínimo. Esta modificación, junto al mejoramiento de las herramientas de control, permitirá nivelar las condiciones de competencia en la industria.".*

b) Otra novedad introducida por la reforma fue la de incorporar *"un párrafo a las facultades otorgadas al P.E.N. para aumentar la alícuota pero que* ***en ningún caso puede superar una tasa del setenta y cinco por ciento*** *(75%) de la base imponible respectiva"* (García Vizcaíno, 2018).

¿Por qué se modificó esta prerrogativa? Respecto de este interrogante, es dable recordar que por el primer párrafo del artículo 14 de la Ley N° 24.674, el Poder Ejecutivo se encuentra facultado para aumentar en hasta un 25% los gravámenes previstos en la ley o para disminuirlos o dejarlos transitoriamente sin efecto. Con el dictado de la Ley N° 27.430, se incorpora un segundo párrafo al aludido artículo 14 que prevé que en ningún caso el aumento que se establezca podrá superar el 75% de la base imponible.

Si bien la limitación de la facultad en cuestión resultará de aplicación en cualquier rubro comprendido en el tributo, al fundamentarse esta disposición en el Mensaje de Elevación, se la relaciona justamente con la situación pre reforma aplicable a los cigarrillos, los que se encontraban gravados al 75% nominal. En este marco, se expone que *"Con respecto a la carga tributaria que recae sobre los cigarrillos, el proyecto promueve menor incertidumbre respecto de las tasas aplicables a esos productos. Por tal motivo, se fija la alícuota de impuestos internos en 70 %, a la vez que se limita la facultad otorgada al*

Poder Ejecutivo nacional para aumentar los gravámenes previstos en la ley, disponiéndose que en ningún caso el aumento pueda superar una alícuota del 75%".

c) Como se señaló en los cuadros del punto a) precedente, la reforma implicó para el caso de los cigarrillos, **un reemplazo en el modo de cuantificar el impuesto mínimo**. Antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 27.430, el impuesto mínimo a ingresar por dicho producto, no podía *"...ser inferior al setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto correspondiente al precio de la categoría más vendida de cigarrillos*[9]*".*

En efecto, la Reforma Tributaria determinó que el "impuesto mínimo" pasaba a determinarse por un monto fijo. En el caso de cigarrillos, éste se ubicó en $ 28 por cada envase de 20 unidades. Y adoptada la decisión de su determinación de conformidad a ese parámetro, se introdujo un gravamen mínimo para los cigarros y cigarritos ($10 por cigarro o $20 por cada paquete o envase de veinte unidades en el caso de cigarritos) y para el tabaco para ser consumido en hoja, despalillados, picados en hebras y otros ($40 por cada 50 gramos o proporción equivalente).

La Ley N° 27.430, además, estipuló, para todos los productos a los que resulte de aplicación el impuesto mínimo por monto fijo, que los mismos se actualizarán trimestralmente, por trimestre calendario, sobre la base del Índice de Precios al Consumidor (IPC), que suministre el Instituto de Estadísticas y Censos, considerando las variaciones de dicho índice desde el mes de enero de 2018, inclusive[10]. Asimismo, en función de las facultades reseñadas en el punto b), el Poder Ejecutivo puede aumentar hasta en un 25% o disminuir hasta un 10% el referido monto mínimo.

En el punto a) se expuso que la selección del "impuesto mínimo por monto fijo" se motivó en la evidencia de que los mismos, sobre una cierta cantidad de producto, son efectivos porque afectan a todos los productos de la misma forma y reducen los incentivos a cambiar el patrón de consumo hacia opciones más baratas (es decir reducen el efecto sustitución), a la vez que implican una mayor estabilidad en los recursos impositivos.

---

[9] A tales efectos se entendía como precio de la categoría más vendida de cigarrillos (CMV), a aquel precio de venta al consumidor en el que se concentren los mayores niveles de venta, el que era calculado trimestralmente, en proporción a la cantidad de cigarrillos que contenga cada paquete, por la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del entonces Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, en función de la información que a tales fines deberá suministrarle la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos, dependiente del entonces Ministerio de Producción.

[10] En efecto, la primer actualización se plasmó en el Anexo de la Resolución General (AFIP) N° 4527, aplicable al trimestre junio-agosto de 2018. El monto fijo del impuesto mínimo para el trimestre septiembre-noviembre de 2018 puede consultarse en: http://biblioteca.afip.gob.ar/estaticos/cuadrosLegislativos/PERIODO_9_11_2018_4256.pdf (página consultada el 01/11/2018) y para el trimestre diciembre de 2018-febero de 2019 véase: http://biblioteca.afip.gob.ar/estaticos/cuadrosLegislativos/PERIODO_02_2019.pdf (página consultada el 9/12/2018).

Asimismo, el Poder Ejecutivo tuvo en miras las recomendaciones de la Organización Mundial de la Salud en cuanto a la aplicación y su utilización en sistemas tributarios comparados. En tal sentido, en el Mensaje de Elevación se expone que *"La OMS recomienda en el artículo 6º del Framework Convention on Tobacco Control (WHO FCTC) la implementación del sistema tributario más simple y eficiente, que cuente con un impuesto específico fijo mínimo, independientemente de que éste se combine con un impuesto ad valorem o no; siendo que un sistema de este tipo tiene `considerables ventajas frente a los sistemas ad valorem puros´"*. En el mismo orden de ideas, se expresa que *"…la implementación de sistemas tributarios con impuestos fijos mínimos y/o mixtos es una práctica común en el resto del mundo, como surge de la información publicada por la OMS, siendo que en septiembre de 2015 el 72 % de 167 (…) utiliza ese tipo de sistemas. En el caso de Europa este porcentaje asciende al 96 % de 51 países."*. Asimismo, se trae a colación recientes reformas tributarias implementadas en varios países de la región, en donde se verificó un incremento del porcentaje fijo y se disminuyó el ad valorem (como el caso de Chile) y remarca el caso de Ecuador, Uruguay y Perú donde solamente se utilizan impuestos específicos para gravar el consumo de cigarrillos.

Determinados los fundamentos plasmados por el Poder Ejecutivo, es dable tener presente que en publicaciones oficiales del Ministerio de Hacienda se manifiesta que esta reforma ***"…permite asimismo evitar los problemas judiciales previos respecto al impuesto fijo como un porcentaje del impuesto pagado por la CMV…"*** (Nación, 2018) -precio de la categoría más vendida de cigarrillos-, recordando que *"Con diversos criterios, algunas empresas se han beneficiado de medidas cautelares constantemente prorrogadas que impedían a la AFIP el cobro del impuesto mínimo. A modo de ejemplo, consúltese el expediente CAF 056389/2015/1"*.

A los fines de analizar la jurisprudencia traída a colación en el párrafo anterior, estimo adecuado realizar un análisis normativo previo, relacionado con la determinación del impuesto mínimo como porcentaje sobre la base del precio de la categoría más vendida de cigarrillos, indicando la reacción del sector ante su dictado y sus repercusiones.

i. Los Decretos 294/2004, 295/2004 y 296/2004: Con fecha 27 de febrero de 2004 el entonces Ministerio de Economía y Producción y la Cámara de la Industria del Tabaco suscribieron un *"Convenio para mejorar la recaudación y los controles sobre la evasión y la competencia ilegal en el mercado de cigarrillos"*, que fuera aprobado por el Decreto Nº 294/2004 (B.O. 10/03/2004).

Entre sus considerandos, se resalta que la medida tenía por objeto renovar el *"Convenio de Recaudación"* suscripto el 4 de abril de 2002, por un plazo de dos años, a fin de lograr un equilibrio razonable entre el Estado Nacional y las empresas que operan en el campo productivo del sector tabacalero.

Luego de fijarse la meta de recaudación esperada para dicho período, se expone que su concreción requería por parte de las autoridades competentes el dictado de los respectivos actos administrativos y que el sector privado cumpla con las condiciones asumidas en el acuerdo. Así, el entonces Ministerio de Economía y Producción asumía el compromiso de:

a) Propiciar una medida que estipulara una reducción al 7% de la alícuota del Impuesto Adicional de Emergencia sobre el Precio de Venta de Cigarrillos, la que debía complementarse con el establecimiento de una disposición que previera que el impuesto a ingresar no podrá ser inferior al 75% del mismo impuesto correspondiente al precio de la categoría más vendida de cigarrillos y que dicho monto de imposición mínima no podría superar al que resulte de aplicar para la determinación del gravamen, la alícuota del 21% establecida en el artículo 1° de la ley del gravamen.

b) El mantenimiento, durante la vigencia del Convenio, de la alícuota expresada en el artículo 15 del Título II de la Ley N° 24.674 de Impuestos Internos, aplicable a los cigarrillos, pero debía impulsarse una norma que disponga que en uso de las facultades acordadas al Poder Ejecutivo por el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 14, que el impuesto a ingresar en virtud del referido artículo 15 no podrá ser inferior al 75% del gravamen correspondiente al precio de la categoría más vendida de cigarrillos y que dicho impuesto mínimo a ingresar no podrá superar al que resulte, de aplicar para la determinación del gravamen la alícuota establecida en el citado artículo 15 incrementada en un veinticinco (25%).

Por su parte, las empresas asociadas a la Cámara de la Industria del Tabaco se comprometían a realizar inversiones, mantener fuentes de trabajo, destinar cierta cantidad de dinero para la ejecución de acciones tendientes a eliminar el flagelo de la competencia ilegal y colaborar con los Organismos Recaudadores y de la Fuerzas de Seguridad, tendientes a un efectivo control de la entrada ilegal de cigarrillos al país, a fin de eliminar la competencia ilegal de estos productos que, entre otras cosas, afectan la recaudación de los impuestos que recaen sobre otros bienes.

Las obligaciones asumidas por el Poder Ejecutivo detalladas en los puntos a) y b) precedentes, **culminaron con el dictado del**:

- **Decreto Nº 295/2004** (B.O. 10/03/2004) que disminuyó transitoriamente la alícuota y estableció el impuesto mínimo en el marco del Impuesto Adicional de Emergencia sobre el Precio Final de Venta de cada paquete de Cigarrillos; y del
- **Decreto Nº 296/2004** (B.O. 10/03/2004) que instauró el impuesto mínimo para el expendio de cigarrillos en Impuestos Internos.

En el marco del establecimiento de un "impuesto mínimo" por decreto, las empresas DÓLAR S.A. y COIMEXPOR ARGENTINA S.A. **iniciaron acciones de amparo**.

De la lectura del Dictamen de la Procuración General de la Nación[11] en los autos ***"Dólar S.A. c/ Estado Nacional Decretos 294/04, 295/04 s/ Amparo Ley 16.986"*** surge que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia de la instancia anterior que hizo lugar a la acción promovida y declaró la inconstitucionalidad de los decretos 294/04, 295/04 y 296/04.

En tal sentido, recuerda que la Alzada advirtió que si bien el establecimiento de clasificaciones y categorías para la percepción de las gabelas no viola el principio de igualdad frente al impuesto y las cargas públicas (art. 16, Constitución Nacional), ello es facultad del legislador y, en el caso, no ha sido delegada al Poder Ejecutivo, motivo por el cual la sentencia debía ser confirmada.

Ante dicho pronunciamiento, el Estado Nacional interpuso recurso extraordinario por ante nuestro Máximo Tribunal. En tal sentido, del Dictamen en reseña surge que, entre los argumentos esgrimidos por aquél, constaba la improcedencia de la vía intentada, toda vez que la cuestión requería de un mayor debate y prueba, no sólo para acreditar los perjuicios efectivos sufridos por el amparista sino también para garantizar un adecuado ejercicio del derecho de defensa.

A su turno, el Procurador opinó que *"….las sentencias de la Corte deben atender a las circunstancias existentes al tiempo de su dictado, aunque sean sobrevinientes al recurso extraordinario (Fallos: 313:1081; 320:1875, entre muchos otros), lo cual resulta aplicable también a las decisiones en los juicios de amparo (Fallos: 300:844)."*, por lo que estimó

[11] Véase: https://www.mpf.gob.ar/dictamenes/2006/monti/febrero%20a%20mayo/dolar_d_967_l_41.pdf, sitio web consultado el 15/11/2018.

que resultaba inoficioso que la Corte se expidiera sobre la inconstitucionalidad de los decretos en cuestión.

En tal sentido, añade que *"…más allá de los interrogantes que pudieran plantearse acerca del agravio concreto que ocasiona a la actora la ratificación del denominado "Convenio para mejorar la recaudación y los controles sobre la evasión y la competencia ilegal en el mercado de cigarrillos" por medio del decreto 294/04, lo cierto es que aquél se extinguió al culminar su plazo (cfr. primer párrafo del "Convenio")"* y que: *"Idéntica situación se verifica respecto de los regímenes implementados por los decretos 295/04 y 296/04, que han perdido su vigencia (cfr. art. 4º de ambos reglamentos)"*.

Sin perjuicio de ello, consideró que también correspondía dejar sin efecto la sentencia recurrida, pues su subsistencia podría causar al apelante un gravamen no justificado, en la medida *"…en que no cabe descartar que alguna consecuencia gravosa para él pudiera ser extraída de una sentencia declarativa de inconstitucionalidad que no pudo ser revisada (…)"* (cfme. último párrafo del Acápite III del Dictamen).

Seguidamente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación[12], entendió *"Que las cuestiones suscitadas en autos han sido adecuadamente consideradas en el dictamen del señor Procurador Fiscal subrogante, cuyos fundamentos esta Corte comparte, con excepción del último párrafo del acápite III, y a los que corresponde remitir a fin de evitar reiteraciones innecesarias"*, por lo que declaró *"… inoficioso el pronunciamiento del Tribunal sobre el recurso extraordinario planteado"*.

En autos caratulados "***Coimexport Argentina S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional s/ Amparo"***, el Procurador General[13] se remitió a lo expresado en la causa "*Dólar S.A."*. De idéntica manera procedió el Máximo Tribunal[14].

A modo de resumen podemos señalar que la Corte, en ambas causas, declaró inoficioso su pronunciamiento, toda vez que la aplicación del impuesto mínimo había perdido vigencia, pero no debe pasarse por alto que la Cámara Nacional de Apelaciones, en "*Dólar S.A. c/ Estado Nacional Decretos 294/04, 295/04 s/ Amparo Ley*

[12] "DOLAR S.A. c/ EN-DTO 294/04 295/04 296/04 s/AMPARO". CSJN. REX. 11/12/2007 (330:5064). Véase: http://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verUnicoDocumentoLink.html?idAnalisis=636944&cache=1544379732980, sitio web consultado el 15/11/2018.

[13] Véase: https://www.mpf.gob.ar/dictamenes/2006/monti/febrero%20a%20mayo/coimexport_c_4555_l_41.pdf, sitio web consultado el 15/11/2018.

[14] "Coimexpor Argentina S.A. c/Poder Ejecutivo Nacional samparo". CSJN. REX. 11/12/2017. Véase: https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verUnicoDocumentoLink.html?idAnalisis=636947&cache=1544443855740, sitio web consultado el 15/11/2018.

16.986" **había confirmado la sentencia de la instancia anterior, haciendo lugar al amparo y declarando la inconstitucionalidad de los decretos reseñados, en el entendimiento que su fijación es competencia del Poder Legislativo.**

¿Cómo reaccionó el Poder Ejecutivo frente a esta situación?. Este interrogante se responde en el punto siguiente.

ii. La Ley N° 26.467. Mediante el Mensaje Nº 2015/2008[15] el Poder Ejecutivo Nacional elevó al Honorable Congreso de la Nación un proyecto de ley cuyo trámite culminó con el dictado de la Ley Nº 26.467 (B.O. 09/01/2009).

Entre los fundamentos esgrimidos en el citado Mensaje se advierte que *"…se propicia el aumento de monto específico que recibe la producción tabacalera del Fondo Especial del Tabaco, al mismo tiempo que se impulsa la aplicación de una tributación mínima a ingresar por el expendio de cigarrillos (…). Dicha medida será complementada por la armonización de impuestos entre productos similares de tabaco lo que conducirá a restablecer el saludable principio que indica que productos sustitutos deben tributar en forma equivalente"*.

Así se introducía -mediante el artículo 2° de la Ley N° 26.467- en el artículo 15 de la Ley N° 24.674 de Impuestos Internos su segundo párrafo, que preveía que tratándose de cigarrillos, el impuesto que corresponda ingresar no podrá ser inferior al 75% del impuesto correspondiente al precio de la categoría más vendida. Como se indicó, éste fue el parámetro a considerar hasta la sanción de la Ley N° 27.430.

De esta manera, y si bien no se plasma en los fundamentos los antecedentes jurisprudenciales mencionados en el punto anterior, el Poder Ejecutivo, al impulsar la consagración legal del impuesto mínimo, superó los cuestionamientos de inconstitucionalidad que habían recibido las normas antecesoras.

Establecido en la ley de la gabela el gravamen "mínimo" como un porcentaje del tributo correspondiente al precio de la categoría más vendida, los fabricantes de cigarrillos reaccionaron ante su inclusión legal dando lugar a los pronunciamientos judiciales que se indican a continuación.

- *"Coimexpor Argentina S.A. c. E.N. - Ley 26.467 (art.2) - AFIP DGI"*: Con fecha 30/11/2010, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso

[15] Véase: https://www4.hcdn.gob.ar/dependencias/dsecretaria/Periodo2008/PDF2008/TP2008/0037-PE-08.pdf (página consultada el 20/11/208).

Administrativo Federal[16] tuvo oportunidad de expedirse respecto del recurso de apelación interpuesto por la AFIP contra la sentencia de primera instancia. De la lectura del fallo surge que el **Juez de primera instancia hizo lugar parcialmente a la medida cautelar** solicitada por la actora y le ordenó al Fisco que se abstenga de aplicarle el artículo 2° de la Ley N° 26.467. Para así decidir sostuvo:

- ✓ Que el precio sobre el cual debía tributar el impuesto no guarda adecuada proporcionalidad con el valor real de venta de cada uno de los productos en cuestión.
- ✓ Contrastado el precio con el de los competidores, se evidenciaría una inequidad de trato, que vulneraría no solo la igualdad con la que deben ser distribuidas y soportadas las cargas públicas, sino que, además, no consideraría la efectiva capacidad contributiva del obligado al pago, ya que el precio de venta de la categoría más vendida superaría en más del doble al valor de los productos comercializados por la actora.
- ✓ Tuvo en cuenta que la subsistencia de la situación descripta sería susceptible de traducirse en consecuencias materiales de difícil o imposible reparación ulterior, con irreversible pérdida patrimonial. También ponderó la magnitud de la modificación en la carga impositiva de los productos comercializados por la actora y lo abultado de los montos resultantes de la aplicación de la normativa cuestionada.

La demandada fundó su recurso de apelación argumentando la existencia de identidad entre el objeto de la acción principal y de la petición cautelar, y la ausencia de los requisitos para la procedencia de esta última. Señaló, además, que el objetivo del establecimiento de la categoría más vendida fue desalentar el consumo de productos elaborados con tabaco, con efectos nocivos para la salud.

Al contestar el traslado la actora señala que *"la categoría más vendida"* crea una desproporción arbitraria e ilegal entre las grandes empresas y las PYMES. Dicho trato diferenciado, a su criterio, implica la violación de los principios de igualdad, equidad y

---

[16] Véase: https://www.checkpoint.laleyonline.com.ar/maf/app/document?&src=laley&lr=i0ad6adc600000167982130e2e521b848&docguid=iD98658B37D1B6DD600E119481F70CE2E&hitguid=iD98658B37D1B6DD600E119481F70CE2E&epos=1&td=4&ao=o.i0ADFAB7DA92D583081A94CD4D858EA6B&searchFrom=&savedSearch=false#, Cita online: AR/JUR/77508/2010 (sitio web consultado el 18/11/2018).

capacidad contributiva. Destaca además, que la política extrafiscal alegada es susceptible de ser controlada judicialmente en punto a su razonabilidad, en tanto sólo afecta a los pequeños productores. Finalmente, señaló que la carga que importa tributar sobre la categoría más vendida no ha sido trasladada al precio de sus productos, sino que ha sido absorbido por su parte, lo que, según alega, la ha llevado a anular la rentabilidad de la actividad.

La Alzada, luego de traer a consideración el marco normativo aplicable, recuerda que la Corte Suprema estableció, en el marco de una acción declarativa de certeza, que por vía de principio, medidas como las requeridas no proceden respecto de actos administrativos o legislativos habida cuenta de la presunción de validez que ostentan. En este sentido, se ha adoptado un criterio de particular estrictez en el examen de medidas suspensivas en materia de reclamos y cobros fiscales, que sólo cede cuando se impugnan tales actos sobre bases prima facie verosímiles.

Seguidamente recuerda que *"...el establecimiento de clasificaciones y categorías para la percepción de las gabelas no viola el principio de igualdad frente al impuesto y las cargas públicas (art. 16, Constitución Nacional), siempre que todos los que sean colocados en una misma clase o categoría reciban el mismo tratamiento y la discriminación no sea arbitraria (CSJN fallos 240:122; 244:510; 267:4407, entre otros).".*

Sobre dicha base, entiende que la norma reguladora de un derecho debe ser adecuada o idónea para el logro del fin que se busca alcanzar mediante su dictado. En este contexto y con arreglo a los elementos de convicción que obran en la causa, el juzgador entendió que en el limitado marco de conocimiento cautelar, y sin perjuicio del examen definitivo que se efectuará en la sentencia de mérito *"....no se advierte la eficacia del medio escogido (gravar diferencialmente al tabaco de bajo costo) para el cumplimiento del fin buscado (desalentar el consumo de tabaco)."*

"Ello así, dado que la mayor carga tributaria aplicada a las empresas que venden el mismo producto a un precio menor con la finalidad reducir el consumo de tabaco no aparece prima facie como razonable, habida cuenta que no se advierte, ni el apelante logra justificarlo, de qué modo el mecanismo resultante de la aplicación de la nueva pauta para el cálculo del gravamen es susceptible de generar la consecuencia buscada, en tanto y en cuanto el resultado de la aplicación de la nueva pauta conserva una relación de proporcionalidad con el precio de los cigarrillos de más alto consumo (adviértase que el nuevo parámetro tributario de "categoría más vendida" precisamente responde a la ya

mencionada categorización de los artículo de mayor consumo).” Esta circunstancia, a saber de la Cámara, resulta suficiente para tener por configurada la verosimilitud del derecho del actor.

En cuanto al requisito de *“peligro en la demora”* exigido para la procedencia de este tipo de medidas, la Alzada también entendió que estaba presente, en cuanto *“…resulta liminarmente acreditado que la aplicación de la normativa cuestionada es susceptible, en principio, de afectar la integridad del capital y giro comercial por vía de un sustancial incremento del precio de los productos ofrecidos, produciendo con ello una descapitalización que repercute negativamente en el patrimonio de la empresa (…)”*.

En virtud de lo expuesto, resolvió no hacer lugar al recurso y **confirmar lo decidido en la primera instancia**.

- ***“TABACALERA SARANDI SA c/ DIRECCION GENERAL ADUANAS Y OTRO s/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA”*** (Expte. N° 56389/2015): Este antecedente jurisprudencial es el que justamente se menciona la publicación oficial del Ministerio de Hacienda (Nación, 2018). Efectuada la consulta del expediente en el sitio web del Poder Judicial de la Nación[17], en el escrito presentado por la firma MASSALIN PARTICULARES S.R.L. se menciona que la empresa Tabacalera Saraní S.A. habría promovido acción declarativa de certeza y solicitado la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 2° y 6° de la Ley N° 26.467, indicando que la citada norma legal habría creado una desigualdad que impide la libre competencia, ya que la obligaría a tributar un importe excesivo, irrazonable, desproporcionado y confiscatorio, violatoria de los principios de igualdad, legalidad y derecho de propiedad. Asimismo, señala que tal imposición no tiene en cuenta el principio de capacidad económica.

En el escrito mencionado en el párrafo anterior la empresa MASSALIN PARTICULARES había solicitado que se la autorice a intervenir en los actuados en calidad de tercero interesado, en los términos del artículo 90 y concordantes del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

En el marco de este proceso, Tabacalera Sarandí había solicitado el dictado de una medida cauteler. En el escrito de fecha 27/11/2018 del Expediente 56389/2015/1 consta que la Cámara *“…dispuso prorrogar la medida cautelar en cuatro oportunidades, con fecha 25/10/2015 (…) y con fecha 27/04/2017 (…) y de fecha 20/10/2017 y fecha 17 de mayo de*

[17] Véase: http://scw.pjn.gov.ar/scw/actuacionesHistoricas.seam?cid=46525 (sitio web consultado el 01/12/2018).

2018", oportunidad en la que se otorgó a la actora una nueva prórroga por el término de (6) meses.

Sintéticamente, y como puede apreciarse de la jurisprudencia relevada, antes de la modificación introducida por la Ley N° 27.430 –que, vale reiterar, llevó al impuesto mínimo como un tributo de suma fija- existían varias empresas que se beneficiaron con medidas cautelares que impedían la aplicación del gravamen mínimo como porcentual del impuesto del precio de la categoría más vendida.

Ahora bien, luego de la entrada en vigencia de la Ley N° 27.430 **¿cómo reaccionaron los sujetos pasivos del gravamen frente al impuesto de suma fija?** A la fecha, se han podido relevar los siguientes antecedentes:

-"Tabacalera Sarandí S.A. c. EN – AFIP – DGI s/ proceso de conocimiento": Con fecha 25/09/2018 la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal[18] tuvo oportunidad de expedirse respecto del recurso de apelación interpuesto por la actora contra la sentencia de primera instancia que había rechazado la medida cautelar por ella solicitada, con el objeto de que se le suspendiera la aplicación del "monto mínimo" del gravamen establecido para la comercialización de tabacos, de conformidad con la Ley N° 27.430. La actora habría justificado su accionar en que la aplicación del *"piso mínimo"* resultaba superior al precio final de venta de la mayor parte de los productos que comercializaba, queriendo tributar *"…sobre la verdadera capacidad contributiva"*.

El tribunal de grado fundó su rechazo: (i) recordando cuáles eran los presupuestos procesales para la procedencia de la medida y la rigurosidad de su procedencia en materia de reclamos y cobros fiscales; (ii) la empresa realizó genéricas manifestaciones sin demostrar la configuración de un supuesto que de modo actual fuere susceptible de generar un perjuicio, como consecuencia de la aplicación de las normas cuya suspensión ha sido solicitada, (iii) la cuestión de fondo requiere mayor debate y prueba, y (iv) la demandante no pudo demostrar que el ingreso del impuesto pudiera causar graves daños que luego no pudieran repararse.

Al fundar su recurso ante la Alzada, añade que el piso mínimo supera su capacidad contributiva y es confiscatorio; que ese piso llevará a la quiebra de todas las empresas del sector, con excepción de MASSALIN PARTICULARES, circunstancia que demuestra la

[18] Véase: http://thomsonreuterslatam.com/2018/12/implementacion-del-piso-minimo-de-impuestos-internos-para-la-comercializacion-del-tabaco/, sitio web consultado el 07/12/2018.

finalidad monopólica perseguida por la norma. También entendió vulnerados los derechos y garantías constitucionales de equidad y proporcionalidad de las contribuciones, igualdad ante las cargas públicas e incluso al derecho a trabajar y ejercer industria lícita.

La Cámara, luego de traer a colación la reforma introducida por la Ley N° 27.430, recuerda que el examen sobre la procedencia de medidas cautelares en materia tributaria debe efecutarse con particular estrictez, por la inevitable afectación que su otorgamiento produce en la hacienda pública. En ese contexto, entiende que en el caso no pueden desconocerse que existen elementos que, prima facie considerados, justifican su concesión, a saber:

- En lo que hace a la **verosimilutd en el derecho invocado** y la legitimidad de la regulación en crisis, la Ley N° 27.430 determinó pisos fijos de tributación aplicables por igual a cada una de las hipótesis contempladas, sin discriminar categorías ni formular distinciones a su respecto. Así empleó una modalidad semejante a la de la Ley N° 26.467, y antes que ella, el Decreto N° 295/2004. En tal sentido, adquiere sentido lo argüido por la actora en cuanto a que la mecánica de imposición mínima no pareciera conjugar, en el modo en que ha sido concebida, con los principios constitucionales de proporcionalidad, igualdad y no confiscatoriedad. Como resulta de las medidas cautelares, ellas no exigen de los magistrados el examen de certeza sobre la existencia del derecho pretendido, sino sólo de su verosimilitud.

- A igual conclusión corresponde arribar respecto del **"peligro en la demora"**, en razón de la presencia de un perjuicio grave de imposible o muy dificultosa reparación ulterior. La indicencia del piso mínimo ($28) sobre los precios finales de los respetivos productos comercializados ($25, $24 y $19) y su magnitud proprocional permiten colegir que la modificación introducida por la Ley N° 27.430 puede ocasionar un daño cierto a la situación económico-patrimonial y financiera de la actora.

  No parece que el carácter de indirecto (y, por ende "trasladable") que la AFIP atribuye al impuesto desmerezca dicha apreciación. La implementación del piso mínimo, conduciría a dos comportamientos: (i) la alteración del esquema de costos, de modo que el gravamen se traslade en forma directa al precio final que abona el consumidor, o (ii) su absorción por la empresa actora. La primera situación daría

sustento a lo alegado por la peticionante en cuanto la excluiría del sector de mercado en que participa (por su pérdida de clientela), forzándola a actuar en otro y a competir, en desventaja; y la segunda terminaría acarréandole la quiebra, por los efectos negativos de descapitalización que el tributo podría traer aparejado.

Exigir una **demostración acabada del efecto que produce la traslación del impuesto** al precio del tabaco y de la consiguiente imposibilidad de competir con empresa multinacionales que venden a valores más altos, para tener por demostrada la afectación económica real sobre el patrimonio **importaría no sólo una prueba de muy difícil producción sino decidir –de modo indirecto- sobre la cuesitón de fondo**.

En función de todo lo expuesto, la Cámara revocó la resolución apelada y **concedió la medida cautelar solicitada**.

Con fecha 16/10/2018[19] el Fisco interpuso **recurso extraordinario federal**, el cual fue **rechazado por la Alzada** en cuanto a que *"…las resoluciones en materia de medidas cautelares no revisten el carácter de sentencias definitivas en los términos que exige el art. 14 de la ley 48"* y que *"…el caso no se advierte la configuración de un supuesto de gravedad institucional, en tanto el demandado no demostró que lo decidido excediera del interés individual de las partes intervinientes y afectase de manera directa el de la comunidad, tal como exige el Alto Tribunal (Fallos: 307:1994; 323:3075; 327:1603; 328:900); lo que también determina la desestimación del recurso intentado en este aspecto"*.

- También habrían sido beneficiada por una medida cautelar impidiendo la aplicación del impuesto mínimo de suma fija la empresa ***"Centro Tabacalera S.A."***[20].

3.1.2. <u>En el Impuesto Adicional de Emergencia sobre el Precio Final de Venta de cada Paquete de Cigarrillos</u>:

En cuanto a la situación pre y post reforma de la alícuota aplicable en el marco del Impuesto Adicional de Emergencia sobre el Precio final de Venta de cada paquete de Cigarrillos, tenemos:

[19] Véase: http://scw.pjn.gov.ar/scw/expediente.seam?cid=61528, sitio web consultado el 09/12/2018.
[20] Véase: https://www.iprofesional.com/notas/268029-afip-iva-ley-tabaco-tabacalera-fallo-judicial-Un-fallo-judicial-exime-a-una-tabacalera-de-pagar-impuestos, sitio web consultado el 05/12/2018.

Tasa según la ley vigente antes de la reforma	Tasa aplicable antes de la reforma	Tasa según la ley luego de la reforma
21%	7% (de acuerdo con lo previsto por el Decreto N° 100/2018)	7%

Luego de mencionar el dictado de la Ley N° 24.625 y la reforma introducida por la Ley N° 25.239, ya comentadas en el punto 2.2 del presente trabajo, en el Mensaje de Elevación se pone de manifiesto que: "*La alícuota de 21 % prácticamente no ha tenido vigencia desde la sanción del impuesto. En este marco se propone, a su vez, el establecimiento de la alícuota del impuesto adicional de emergencia sobre el precio final de venta de cigarrillos, en el 7 %, a los fines de reducir la incertidumbre que se genera respecto de los ingresos provenientes del Fondo Especial del Tabaco y por impuestos internos.*".

3.2. <u>Medidas para facilitar el control y combatir el comercio ilegal</u>:

En el Mensaje de Elevación del proyecto de Ley que culminara con el dictado de la Ley N° 27.430, el Poder Ejecutivo Nacional expresa que se insertan en la Ley N° 24.674 de Impuestos Internos : *"(…) medidas adicionales para facilitar la fiscalización del sector y combatir el comercio ilegal."*.

Tales medidas consistieron en:

Intermediarios que adquieren mercaderías alcanzadas por el Rubro "Tabacos", cuya **adquisición no fuere fehacientemente justificada**	→	Se incorpora como sanción la **interdicción** de la mercadería. **(1)**
Transporte de tabaco despalillado, acondicionado, picado, en hebras o reconstituido o de polvo para la elaboración de reconstituido, **no comprendido en el artículo 18 de la ley, sin respaldo documental** de traslado o con documentación con irregularidades	→	Se introduce como sanción una **multa** y la **interdicción** de la mercadería. **(2)**
Transporte de los productos comprendidos en los **artículos 15, 16 y 18** de la ley, **sin respaldo documental** de traslado o con documentación con irregularidades.	→	Se introduce como sanción una **multa** y la **interdicción** de la mercadería. **(3)**
Existencia de tabaco despalillado, acondicionado, picado, en hebras o reconstituido o de polvo para la elaboración de reconstituido, **no comprendido en el artículo 18 de la ley, sin respaldo documental** de	→	Se introduce como sanción una **multa** y la **interdicción** de la mercadería. **(4)**

traslado o con documentación con irregularidades		
Se incorpora la facultad de que la Secretaría de Hacienda requiera a la AFIP que establezca la **obligación de incorporar sistemas electrónicos de medición y control** de la producción.	→	La falta de utilización o irregularidades en su funcionamiento dará lugar a la aplicación de las **sanciones previstas en la Ley N° 11.683, inclusive la clausura**.**(5)**
Importación de cilindros para cigarrillos.	→	Sólo se autorizará a sujetos que estén **inscriptos ante la AFIP bajo determinado código de actividad**. **(6)**

(1) El que se ubicaba como último párrafo del artículo 2° de la Ley N° 24.674 de Impuestos Internos, antes de la reforma tributaria, contemplaba que: *"Los intermediarios entre los responsables y los consumidores son deudores del tributo por la mercadería gravada cuya adquisición no fuere fehacientemente justificada, mediante la documentación pertinente que posibilite asimismo la correcta identificación del enajenante"*.

Cuando se verifica la situación descripta en el párrafo anterior, de acuerdo con lo previsto en el artículo 15 de la RG (AFIP) N° 2445/2008, el impuesto debe ser ingresado dentro de los 10 días hábiles administrativos de producida la misma, mediante el procedimiento de transferencia electrónica de fondos.

La Ley N° 27.430 no alteró el contenido de la norma transcripta, pero si agregó un párrafo a continuación de aquélla que establece: *"De detectarse mercaderías alcanzadas por el Capítulo I del Título II en la situación descripta en el párrafo anterior se procederá, a su vez, a su interdicción, para lo cual se aplicará, en lo pertinente, la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones. La acreditación del pago del impuesto habilitará la liberación de la mercadería interdicta"*[21].

Es decir, luego de este cambio, tratándose del rubro *"Tabacos"*, si el intermediario no puede justificar la adquisición de la mercadería mediante la documentación pertinente,

[21] Por la remisión que el artículo realiza a la Ley N° 11.683, deviene aplicable el primer artículo sin número incorporado a continuación del artículo 40 y normas concordantes.

además de ingresar el impuesto correspondiente, se lo sanciona con su interdicción, medida que se levanta una vez ingresado el gravamen.

(2) En relación con esta modificación, inserta como primer artículo sin número a continuación del artículo 20 de la ley de Impuestos Internos, la doctrina (Kaplan, 2018) señala que *"Se establecen nuevas penalidades cuando el transporte de tabaco despalillado (…) no comprendido en el artículo 18, se efectúe sin el correspondiente respaldo documental o con documentación de traslado con irregularidades. Los mismos serán sancionados con una multa equivalente al importe que surja de la aplicación de lo dispuesto en el segundo, tercer y cuarto párrafo del artículo 15 -70% de tasa nominal de impuesto equivalente a una tasa efectiva del 233,33% con un mínimo de $28 por atado-, en proporción a la cantidad de cigarrillos que resulte de dividir el total de gramos de tabaco transportado por ochenta centésimos (0,80), considerando el momento de la detección. A su vez, se procederá a su liberación con la acreditación del pago de la multa"*.

El citado artículo, además, indica cuáles son las situaciones que configuran irregularidad en la documentación[22]. A su vez, aclara que a los fines de las sanciones establecidas, serán de aplicación las disposiciones de la Ley N° 11.683, resultando responsable el remitente del tabaco. En caso de desconocerse la procedencia del tabaco, se considera responsable al destinatario (adquirente: comerciante, manufacturero, importador), al titular del tabaco, o a las empresas de transporte, en ese orden.

(3) Resultan de aplicación el marco normativo descripto en **(2).** En estos casos, el monto de la multa será equivalente al del impuesto que surja de aplicar las disposiciones de los artículos 15, 16 y 18, según corresponda, considerando el momento de la detección de la situación descripta.

(4) De acuerdo con el segundo artículo sin numero incorporado a continuación del artículo 20 de la ley del gravamen, la existencia de tabaco despalillado, acondicionado, picado, en hebras o reconstituido o de polvo para la elaboración reconstituido, no comprendido en el artículo 18, sin importar su destino, sin el correspondiente respaldo documental o con

[22] Las mismas son: a) La documentación de traslado sea apócrifa; b) existan diferencias entre las cantidades de producto transportado y las que figuran en la documentación de traslado, siendo en tal caso aplicables las disposiciones de dicho artículo sobre las diferencias detectadas; y c) existan diferencias en el tipo de la mercadería detectada y las que figuran en la documentación de traslado, siendo en tal caso aplicables las disposiciones de dicho artículo sobre las unidades en las que se verifiquen dichas diferencias.

documentación con irregularidades[23], será sancionada con una multa equivalente al importe que surja de la aplicación de lo, dispuesto en el segundo, tercer y cuarto párrafo del artículo 15, en proporción a la cantidad de cigarrillos que resulte de dividir el total de gramos de tabaco en existencia por ochenta centésimos (0,80), considerando el momento de la detección. También procede la interdicción de la mercadería, disponiéndose su liberación con la acreditación del pago de la multa.

(5) La Ley N° 27.430 incorporó dos párrafos al artículo 3° de la Ley N° 24.674, disponiendo, en primer término, que la Secretaría de Hacienda podrá requerir a la AFIP que establezca la obligación de incorporar sistemas electrónicos de medición y control de la producción en todas las etapas del proceso productivo en las empresas manufactureras, y por el otro, que en las plantas donde se detecte la falta de utilización de tales dispositivos o que se detecten irregularidades en su funcionamiento, el citado Organismo podrá disponer las sanciones previstas en la Ley N° 11.683, incluyendo la sanción de clausura.

(6) Como lo expresa la doctrina (Kaplan, 2018), se *"…incorpora un artículo mediante el cual se establece que la importación de cilindros para filtros de cigarrillos (posición NCM 5601.22.91) será autorizada exclusivamente a los sujetos que se encuentren inscriptos en el presente impuesto y tengan declarada la actividad de "Elaboración de cigarrillos" y/o "Elaboración de productos de tabaco ncp". No obstante, cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos lo estime procedente, en función de los elementos de prueba acerca del destino de la mercadería y bajo el procedimiento que establezca el Organismo Fiscal, también se autorizará a quienes no reúnan dichos requisitos"***.**

3.3. <u>Modificaciones que inciden en la base imponible de los cigarrillos</u>:

3.3.1. <u>Descripción de los cambios y motivación expuesta al elevarse el Proyecto de Reforma Tributaria</u>.

Como último punto de las justificaciones brindadas por el Poder Ejecutivo Nacional al proponer la reforma tributaria en los gravámenes que nos ocupan, nos encontramos con que éste expresa: *"Finalmente, y para el caso de productos gravados según su precio de venta al consumidor, corresponde introducir ciertas precisiones que tornan factible la aplicación de las disposiciones contenidas tanto en la Ley de Impuestos Internos, texto*

[23] Las situaciones que configuran documentación con irregularidades son las mismas que las previstas en el primer artículo sin número incorporado a continuación del artículo 20.

sustituido por la ley 24.674, como en la ley 19.800, por la que se regula el Fondo Especial del Tabaco."

¿En qué consistieron estas modificaciones?

En primer término, en materia de Impuestos Internos, se incorporaron tres últimos párrafos al artículo 2° de la ley del tributo, en virtud de los cuales se dispuso que:

- En el caso de artículos gravados según el precio de venta al consumidor (es decir, cigarrillos), se considerará como tal al fijado e informado por los sujetos pasivos del gravamen en la forma, requisitos y condiciones que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos.
- A su vez, se aclaró que los intermediarios entre dichos sujetos pasivos y los consumidores finales no podrán incrementar ese precio, debiendo exhibir en lugar visible las listas de precios vigentes.
- El incumplimiento de esta última obligación hará pasible al intermediario de las sanciones previstas en la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, incluyendo la sanción de clausura en los términos del artículo 40 del referido texto legal.

En segundo lugar, en lo que hace al Fondo Especial de Tabaco, mediante la sustitución del artículo 25 bis de la Ley N° 19.800, se estableció: *"Entiéndese que la base imponible a fin de aplicar las alícuotas definidas en los artículos 23, 24 y 25 de esta ley, es el precio de venta al público descontando el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Adicional de Emergencia sobre el precio final de venta de cada paquete de cigarrillos, creado por la ley 24.625 y sus modificaciones. Para la determinación del precio de venta al público resultarán de aplicación las disposiciones de los tres últimos párrafos del artículo 2° del Título I de la Ley de Impuestos Internos, texto sustituido por la ley 24.674 y sus modificaciones."*. La última oración de éste párrafo es la incorporación efectuada por la Ley N° 27.430.

En virtud de lo expuesto, ambas modificaciones se encuentran estrechamente relacionadas, e inciden, además, en el Impuesto Adicional de Emergencia sobre el Precio Final de Venta de cada paquete de cigarrillos, ello en virtud de que, como se indicó, la Ley N° 24.625 dispuso la aplicación de las normas legales que rigen para el impuesto interno a los cigarrillos, en todo lo no previsto en el artículo 1° de la citada ley. En consecuencia, para

los tres gravámenes analizados se debe considerar como precio de venta al público, a partir del 1° de marzo de 2018, al fijado e informado por los sujetos pasivos.

Ahora bien, más allá de lo manifestado por el Poder Ejecutivo, en cuanto a la necesidad de brindar las precisiones antes reseñadas, debemos preguntarnos **¿existieron antecedentes normativos en cuanto a que tratándose de cigarrillos, la base imponible a considerar debía ser el precio de venta al público publicado por los fabricantes?**

3.3.2. <u>El marco normativo previo a la Ley N° 27.430</u>.

Para responder a la inquietud planteada en el último párrafo del punto anterior debemos remontarnos al entonces artículo 18 de la Ley de Impuestos Internos (t.o. en 1979 y sus modificaciones), que preveía que por el expendio de cigarrillos se pagaría el tributo por medio de estampillas o fajas valorizadas. A su vez, facultaba a la Secretaría de Hacienda a establecer otros sistemas de pago y/o verificación en reemplazo de los establecidos en la norma. El artículo 22 de la misma ley establecía que los cigarrillos deberían circular llevando adheridos los instrumentos fiscales referidos en su artículo 18.

En cuanto a la base imponible, su artículo 23 estipulaba que los cigarrillos, tanto de producción nacional como importados, tributarían sobre el precio de venta al consumidor, inclusive impuesto.

Complementariamente, en el artículo 13 del Anexo al Decreto N° 875/1980, por el que se aprobó el texto reglamentario de la Ley de Impuestos Internos (t.o. en 1979 y sus modificaciones), se disponía que *"En los artículos gravados según el precio de venta, se considerará como tal al que se cobre al adquirente. En caso de artículos gravados según su precio de venta al consumidor, los intermediarios entre responsables y consumidores no podrán aumentar el precio fijado en los respectivos productos. De violarse esta prohibición, el acto de dichos intermediarios será considerado infracción fiscal"*.

Ahora bien, a partir de las normas antes indicadas, se dictó la Resolución (ex-M.E.) N° 110/91 (B.O. 08/03/1991) cuyo artículo 1° autorizó, por el término de 120 días corridos contados a partir de la fecha de su publicación en el Boletín Oficial, la desvalorización de las especies fiscales que, conforme a lo que preveía el entonces artículo 18 de la Ley de Impuestos Internos (t.o. en 1979 y sus modificaciones), debían llevar adheridas los cigarrillos.

En el artículo 3° de dicha resolución se contempló que *"Durante el período de aplicación del régimen aprobado en el ARTÍCULO 1°, las empresas manufactureras deberán*

comunicar a la DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA, el día hábil inmediato anterior a su aplicación, los nuevos precios de venta al público de los cigarrillos, como asimismo, hacerlos conocer mediante avisos publicados en los diarios de mayor circulación en el país. Dichos valores no podrán ser alterados en las etapas de comercialización subsiguientes"[24]. Como puede apreciarse, la última parte de la disposición transcripta reproduce lo que, en ese momento ya estaba previsto en el artículo 13 del Anexo al Decreto N° 875/1980, citado en los párrafos anteriores.

De los Considerandos de la aludida norma resolutiva se desprende que su dictado habría tenido en cuenta que la inclusión en los timbres fiscales del precio de venta al público de los cigarrillos y del impuesto implicaba, en los hechos, *"…congelar tanto el precio como el gravamen al momento del estampillado de las especies, habida cuenta la imposibilidad, tanto material como económica, de proceder a su reestampillado".* En virtud de dicha situación se entendió que se producía, en el caso de productos nacionales, una incongruencia en la aplicación de la normativa legal *"…cual es que las existencias de cigarrillos en fábrica en oportunidad de operarse aumentos en sus precios de venta al público, no tributen según la nueva base de imposición al momento de su expendio legal - la salida de manufactura- sino sobre la vigente al tiempo de su estampillado, lo que irroga un perjuicio para el erario".*

Conforme manifiesta la doctrina, la Resolución (ex-M.E.) N° 110/1991 sustituyó el régimen de valores fiscales por el de instrumentos fiscales de control, *"…a fin de dotar al sistema de la necesaria flexibilidad para que la recaudación acompañe cabalmente el incremento operado en la base de tributación"* (Sixto Fernández, 2009). El mismo autor recuerda que la resolución fue prorrogada sucesivamente *"…hasta la promulgación de la Ley N° 24.674 que incorpora el régimen a la norma".*

Posteriormente, mediante la Ley N° 24.674, como se describió en el punto 2.3. del presente trabajo, se sustituyó el texto de la Ley de Impuestos Internos (t.o. en 1979 y sus modificaciones), excepto en lo que hace al impuesto interno a los seguros y sobre los productos que estaban comprendidos en el artículo 1° del Decreto N° 1371/1994, sustituido por el Decreto N° 1522/1994, que se continuaron rigiendo por las disposiciones de la ley mencionada en segundo lugar.

[24] Mediante el artículo 4° de la misma norma se preveía que *"Los fabricantes, comerciantes mayoristas y minoristas de cigarrillos quedan autorizados a comercializarlos a los precios de venta consignados en los avisos a que se refiere el artículo anterior, a partir de las CERO (0) hora del día siguiente al que se efectúen las comunicaciones premencionadas".*

De acuerdo con la sustitución realizada, el rubro "Tabacos" pasó a estar regulado en el Capítulo I del Título II de la Ley N° 24.674. Su artículo 3° previó que la Secretaría de Hacienda podría establecer que los productos gravados por, entre otros, el artículo 15 (cigarrillos), lleven adheridos instrumentos fiscales de control, en forma tal que no sea posible su desprendimiento sin que, al producirse éste, dichos instrumentos queden inutilizados.

Por otro lado, mediante el Decreto N° 296/1997 se aprobó, como Anexo I, la reglamentación de la ley en comentario para los rubros allí comprendidos. Por los artículos 2° y 3° de aquél, se derogaron las disposiciones del Decreto N° 875/80, excepto para aquellos rubros que continuaron regidos por la Ley de Impuestos Internos (t.o. en 1979 y sus modificaciones), que como se indicó, no incluía al rubro "Tabacos".

En este punto, cabe recordar que el artículo 10 del Anexo I del Decreto N° 296/1997 reprodujo lo dispuesto en el artículo 13 del Anexo al Decreto N° 875/1980, sólo de manera parcial, estableciéndose que *"En los artículos gravados según el precio de venta, se considerará como tal al que se cobre al adquirente"*. La segunda parte del referido artículo 13, que consagraba la prohibición para los intermediarios de aumentar el precio fijado para los productos en cuestión y que fuera reproducida en la última parte de la Resolución (ex-M.E.) N° 110/91, no fue receptada en la nueva normativa reglamentaria.

A modo de conclusión, podría sostenerse que desde la sanción de la Ley N° 24.674 y el dictado de sus normas reglamentarias, no existirían impedimentos, en el ordenamiento jurídico, para que los intermediarios entre los sujetos pasivos y el consumidor final puedan modificar el precio de venta al público, sin perjuicio de las implicancias que ello podría acarrear.

No obstante el esquema normativo descripto y la conclusión antes arribada, se ha podido detectar que, en varias oportunidades, las empresas fabricantes de cigarrillos habrían sostenido que la aludida Resolución se encontraba plenamente vigente, aún luego del dictado de la Ley N° 24.674 y su reglamentación dispuesta por el citado Decreto N° 296/1997, manifestando la existencia de una situación de "ilegalidad" en el supuesto de que se verifique un incremento del precio por los comerciantes minoristas[25]. Estos últimos

[25] Véase, entre otras: https://www.lanacion.com.ar/1719403-vuelve-a-aumentar-el-precio-de-los-cigarrillos, https://www.lanacion.com.ar/1797413-massalin-particulares-ajusta-el-precio-de-sus-cigarrillos-aproximadamente-un-13, https://www.cronista.com/negocios/Vuelve-a-aumentar-el-cigarrillo-y-ya-acumula-una-suba-de-70-en-el-ano-20161102-0030.html y https://www.clarin.com/economia/vez-aumentan-cigarrillos_0_Hk6qOp8pg.html (todas ellas según consultas al sitio web efectuadas el 30/11/2018).

justificarían su accionar, fundamentalmente, en la baja rentabilidad obtenida en la venta del producto[26].

La aludida "ilegalidad", según las noticias periodísticas traídas a colación, se expresa en los siguientes términos: *"…cualquier lista de precios con otros valores es ilegal ya que evade los impuestos correspondientes."*. Pero, ¿si el comercio minorista vende cigarrillos por encima del precio "oficial" que comunica el fabricante, quién sería el "evasor"? Lo cierto es que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el fabricante, debiendo éste considerar como base imponible el precio de venta al público. Si el intermediario procediera a su alteración, en principio, el que incurriría en dicha conducta disvaliosa es aquél y no el comercializador minorista. Sin embargo, ¿cómo podrían los fabricantes conocer cuál es el precio de venta al público al que comercializan el producto el gran universo de comercios minoristas? ¿cómo tomarían conocimiento de esta situación?

Entiendo que la situación descripta en el párrafo anterior y los interrogantes allí planteados, habrían contribuido en el proyecto formulado por el Poder Ejecutivo al proponer, que en los tributos subexamen se contemple que el precio de venta al público a considerar es el que fijen e informen los sujetos pasivos del gravamen, sancionando a los intermediarios entre dichos sujetos y los consumidores que aumenten dicho precio. Así, en cierta manera, se retoma un esquema similar al oportunamente empleado por el artículo 13 del Anexo al Decreto N° 875/1980.

4. Conclusión:

A lo largo del presente trabajo he desarrollado y profundizado en los alcances de la reforma instaurada por la Ley N° 27.430 al Fondo Especial del Tabaco, al Impuesto Adicional de Emergencia sobre el Precio Final de Venta de cada Paquete de Cigarrillos e Impuestos Internos.

Para ello, seguí los lineamientos del método de interpretación "histórico" de la ley, haciendo hincapié en el Mensaje de Elevación del Poder Ejecutivo Nacional y sobre todo en el marco normativo previo, profundizando en el análisis jurisprudencial relativo a la aplicación del impuesto mínimo en Impuestos Internos.

[26] Véase: http://www.gesellaldia.com.ar/paginas/noticias/completa.php?codigo=5157 (según consulta al sitio web efectuada el 30/11/2018).

En tal sentido, realicé un aporte que puede resultar de utilidad a los profesionales que se especializan en la tributación del sector tabacalero, como así también para aquellos que desean profundizar en esta temática.

En mi opinión personal, la Reforma Tributaria ha venido a solucionar, en los tributos que nos ocupan, inquietudes e interrogantes que claramente se encontraban identificados en el escenario previo.

En cuanto a la modificación del nivel de alícuotas e introducción de un impuesto mínimo en Impuestos Internos y en el Impuesto Adicional de Emergencia sobre el Precio Final de Venta de cada Paquete de Cigarrillos, encuentro acertada su instrumentación, dado que, cuando en Mayo del año 2016 se incrementó la carga tributaria aplicable a los cigarrillos, claramente se vislumbró un efecto sustitución hacia productos alcanzados por una alícuota menor, sin aplicación de un piso mínimo de tributación, los cuales igualmente son perjudiciales para la salud.

Sin entrar a efectuar mayores consideraciones en cuanto a los cuestionamiento que podrían recibir las facultades que se le confieren al Poder Ejecutivo Nacional para aumentar o disminuir o dejar transitoriamente sin efecto los Impuestos Internos, a la luz del principio de legalidad que rige en materia tributaria, lo cierto es que al toparse la alícuota máxima del gravamen, se otorga seguridad jurídica a los contribuyentes en cuanto al conocimiento cabal de cuál podría ser el nivel máximo de imposición.

La incorporación de nuevas conductas punibles y su correlativa sanción en el caso de Impuestos Internos, seguramente contribuirán a facilitar el control por parte del Organismo Recaudador, lo cual ayudará, a su vez, a combatir el comercio ilegal de productos derivados del tabaco.

La consagración legal de que el precio de venta al consumidor, considerado como base imponible de los tres impuestos selectivos estudiados, es aquél que fije e informen los sujetos pasivos, y la incorporación de sanciones cuando se verifique un incremento de dicho precio por parte de los intermediarios, resuelve la situación de “evasión” que se presentaba antes de la reforma, toda vez dichos sujetos pasivos podrían no conocer cuál es el precio de venta al público al que comercializan los cigarrillos el gran universo de comercios minoristas.

Por último, merece una consideración especial la sustitución del parámetro para determinar el *“impuesto mínimo”* en el caso del Rubro *“Tabacos”* de Impuestos Internos, el que pasó

de ser un porcentaje del gravamen del precio de la categoría más vendida de cigarrillos, a un impuesto de monto fijo.

Durante el proceso de elaboración del presente trabajo, intercambiando ideas con mi Profesora Tutora, a quien agradezco su guía y buena predisposición, nos encontramos charlando sobre esta cuestión, repasando los antecedentes reglamentarios, legales y jurisprudenciales. Como expuse en el respectivo apartado, a poco menos de un año de entrada en vigencia de la reforma, ya han sido dictadas medidas cautelares que impiden que el Fisco pueda recaudar el piso mínimo de tributación, con la consecuente afectación al erario público.

En cierta manera, la norma legal se modificó para que nada cambie. En efecto, el Poder Ejecutivo al proponer la modificación legal que lleva al impuesto mínimo como de suma fija, tuvo en miras las medidas cautelares constantemente prorrogadas desde el dictado de la Ley N° 26.467, seguramente, pensando en que dicho cambio, rebatiría el argumento de los sujetos pasivos en cuanto a la consideración de que "la categoría más vendida" crea una desproporción arbitraria e ilegal entre las grandes empresas y las pequeñas y medianas, violentando los principios de igualdad, equidad y capacidad contributiva.

Como se estudió, en las medidas cautelares dictadas en el marco de la Ley N° 27.430, la citada línea argumental, mutó, con base a los mismos principios vulnerados, en el sentido de sostener que su aplicación llevará a la quiebra de todas las empresas del sector, con excepción de las grandes, señalándose que la norma tiene un fin monopólico.

5. Bibliografía:

a) Jurisprudencia:

- "COIMEXPOR ARGENTINA S.A. c/PODER EJECUTIVO NACIONAL s/AMPARO". CSJN. 11/12/2007.
- "DÓLAR S.A. c/E.N.-DTO 294/04, 295/04 296/04 s/AMPARO". CSJN. REX. 11/12/2017 (330:5064).
- "COIMEXPOR ARGENTINA S.A. c/E.N. – LEY 26.467 (ART. 2) – AFIP – DGI". CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. SALA IV. 30/11/2010.

- "TABACALERA SARANDÍ S.A. c/E.N. – AFIP – DGI s/PROCESO DE CONOCIMIENTO" CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. SALA IV. 25/09/2018.

b) <u>Doctrina</u>:

- Baldo, A. y. (1996). *Impuestos Internos.* Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- Celdeiro, E. (2000). *Impuestos Internos.* Buenos Aires: ERREPAR.
- Celdeiro, E., & Gadea, M. d. (2012). *Procedimiento Tributario. Ley N° 11.683. Decreto N° 618/1997.* Buenos Aires: ERREPAR.
- Corti, H. (1995-B). Economía, Medio Ambiente y Política Fiscal. *Revista Impuestos*, 2067.
- Fenochietto, R. (2006). *Economía del Sector Público. Análisis Integral de las Finanzas Públicas y sus efectos.* Buenos Aires: La Ley.
- García Vizcaíno, C. (2018). *La Reforma Tributaria. Análisis de los temas principales introducidos por la Ley N° 27.430.* Buenos Aires: EDITORES Información Jurídica.
- Honorable Cámara de Diputados de la Nación. (s.f.). Recuperado el 17 de 11 de 2018, de https://www4.hcdn.gob.ar/dependencias/dcomisiones/periodo-136/136-4.pdf
- Kaplan, H. y. (2018). *Reforma Tributaria. Ley 27430.* Buenos Aires: ERREPAR.
- Laprovitera, H. (1987). *Impuestos Internos y para el Fondo Nacional de Autopistas.* Buenos Aires: DEPALMA.
- Lobera, E. (2018). *Procedimiento Tributario ante la AFIP*. Buenos Aires: ERREPAR.
- Nación, M. d. (06 de 2018). Recuperado el 05 de 11 de 2018, de https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/ministerio_de_hacienda_-_la_reforma_tributaria_argentina_de_2017.pdf

- Sixto Fernández, R. (04 de 2009). Recuperado el 1 de 11 de 2018, de https://www.economia.gob.ar/sip/dniaf/impuestos_internos_tercer_milenio.pdf