República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-58356143-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 30 de Mayo de 2025

Referencia: EX-2024-124868015- -APN-SGAI#TFN; TABES SA s/recurso de apelación; Sentencia de excepción de litispendencia

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y José L. Pérez (Vocal Subrogante de la Primera Nominación) a fin de resolver el expediente **EX-2024-124868015- -APN-SGAI#TFN**, caratulado *"**TABES SA s/recurso de apelación"***,

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que en el escrito de recurso de IF-2024-124867924-APN-DTD#JGM, la recurrente apela la Resolución RESOL-2024-99-E-AFIP-DVRSAL#SDGOPII de la A.F.I.P-D.G.I, con fecha 23 de octubre de 2024, mediante la cual se determina de oficio su obligación tributaria frente al Impuesto Interno al Tabaco por los períodos fiscales 08/2019 a 07/2021. Asimismo, se liquidan intereses resarcitorios y se difiere la aplicación de multa, conforme el art. 20 del Régimen Penal Tributario.

En primer término, en el punto III.- del escrito articula excepción de litispendencia como de previo y especial pronunciamiento, con la causa *"TABES S.A. c/ ESTADO NACIONAL (Mº DE HACIENDA - AFIP DGI) s/PROCESO DE CONOCIMIENTO"*, N° 18143/2018, en trámite ante el Juzgado Federal de Salta N° 2.

En dicho expediente, la recurrente inicialmente procuraba obtener una declaración de certeza sobre la inconstitucionalidad en relación al Impuesto Mínimo establecido por los arts. 103 y 106 de la Ley 27.430, que modificaron la Ley de Impuestos Internos Nº 24.674 en sus arts. 15 y 18 correspondientes al Tabaco.

Sin embargo, posteriormente desistió en forma parcial de la acción de inconstitucionalidad formulada contra el art. 103 de la Ley 27.430 -que modificaba el art. 15 de la Ley 24.674 de Impuestos Internos- y mantuvo el planteo de inconstitucionalidad en relación a la primer y segunda oración del párrafo segundo del artículo 18 de la Ley 24.674 (modificado por el art. 106 de la Ley 27.430), que estableció el Impuesto Mínimo al tabaco, a su criterio confiscatorio y violatorio de diversas garantías constitucionales en su aplicación sobre la firma.

Explica el objeto social de la empresa y que su actividad comercial es la de preparación de hojas de tabaco y comercialización de subproductos. Expone que si bien en 2014 comenzó a producir tabaco para armar, dirigido al mercado local, su actividad es incomparable a las grandes empresas tabacaleras que comercializa. Por ese motivo, solicitó la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto Mínimo en el caso concreto por ser un tributo discriminatorio y confiscatorio y que violaría garantías constitucionales tales como la igualdad ante las cargas públicas, propiedad privada, razonabilidad, libre competencia, entre otras.

Expone la identidad objetiva y subjetiva entre ambos procedimientos y sobre el riesgo de sentencias contradictorias. Además, cita doctrina y jurisprudencia que abona su posición.

Plantea la nulidad del procedimiento administrativo y la resolución apelada. Acto seguido, expone los argumentos que hacen a su defensa de fondo.

Asimismo, denuncia la conexidad del recurso con el expediente EX-2024-122543788--APN-SGAI#TFN en trámite por ante la Vocalía de la 10ma. Nominación, Sala “D”.

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

II.- Que mediante IF-2025-09963899-APN-DTD#JGM contesta el recurso la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se rechacen las excepciones y se confirme el acto apelado. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que mediante PV-2025-28769876-APN-VOCII#TFN se tuvo por presentado al Fisco Nacional y se le requirió a las partes que informen el estado procesal del expediente judicial *“TABES S.A. c/ ESTADO NACIONAL (Mº DE HACIENDA - AFIP DGI) s/PROCESO DE CONOCIMIENTO”*, N° 18143/2018.

Ante ello, la representación fiscal contestó a través de IF-2025-31291387-APN-DTD#JGM que el expediente se encuentra con autos a sentencia y la medida cautelar dictada fue revocada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en fecha 22/10/2024.

IV.- Que en PV-2025-50927612-APN-VOCII#TFN se declaró formalmente admisible la excepción de litispendencia articulada por la recurrente y se elevaron las actuaciones a conocimiento de la Sala A.

Posteriormente, mediante IF-2025-53999865-APN-VOCII#TFN pasan los autos a sentencia.

V.- Que de acuerdo con el relato efectuado debe este Tribunal expedirse sobre la procedencia de la excepción de litispendencia articulada.

Cabe recordar que existe litispendencia cuando se tramitan dos procesos pendientes entre las mismas partes, en virtud de la misma causa y por el mismo objeto. El fundamento de su procedencia reside en la necesidad de evitar que una misma pretensión sea juzgada dos veces, o aun en el supuesto de no concurrir las tres identidades (objeto, sujeto y causa), cuando por razones de conexidad, exista la posibilidad de que se dicten sentencias contradictorias, y el consiguiente escándalo jurídico que fácilmente podría originar el tratamiento autónomo de pretensiones vinculadas, con la consiguiente inoperancia de la actividad judicial que esa circunstancia necesaria comporta.

Ahora bien, de acuerdo con conocida doctrina, la defensa también procede cuando existen *“…dos o más juicios conexos, aunque no concurran los requisitos de las tres identidades…la conexidad supone*

dos procesos distintos sin haberse tratado necesariamente entre las mismas partes, con el mismo objeto y fundamentos en la misma causa, presentan tales vinculaciones que si los jueces que conocen de ellas dictasen sentencias separadamente, podrían resultar contrarias y en consecuencia de ejecución imposible" (Alsina, Hugo, "Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial, T° III, pág. 106).

En esa dirección, aclara dicho autor, la regla de la triple identidad no sienta una norma o guía para el razonamiento lógico que remite lo esencial de la cuestión a la apreciación del juzgador a efectos de valorar este impedimento procesal que tiende a evitar que una misma acción sea deducida dos veces, puesto que se extingue por su ejercicio.

Posición ésta recepcionada por nuestra más Alto Tribunal cuando expresó que "*Corresponde admitir la excepción de litispendencia, aunque no concurra la triple identidad de sujeto, objeto y causa, cuando se evidencia la posibilidad de fallos contradictorios, en cuyo caso la solución se logra por razones de conexidad…"* (Vid. Fallos 314:811). (vid. entre muchos otros, TFN, Sala A, Asociación Civil La Isla S.A., 30/8/2010; Sala C; "Invierno, Gustavo Pablo").

VI.- Que, en ese contexto, corresponde analizar si la defensa opuesta debe ser acogida favorablemente.

Conforme lo que surge de autos, la recurrente impugna la resolución mediante la cual se determina de oficio su obligación frente al Impuesto Interno al Tabaco por los períodos fiscales 08/2019 a 07/2021, sustentando su defensa en el planteo de inconstitucionalidad de los arts. 103 y 106 de la ley 27.430.

En atención al escrito acompañado como prueba documental en el que funda su defensa previa de litispendencia (vid. RE-2024-124855143-APN-SGAI#TFN), la cuestión en la acción de certeza en tramite ante la Justicia Federal de Salta resulta ser el planteo de inconstitucionalidad en relación a la primer y segunda oración del párrafo segundo del artículo 18 de la Ley 24.674 (modificado por el art. 106 de la Ley 27.430), en cuanto establece el Impuesto Mínimo al Tabaco. Ello así, considera que su aplicación es confiscatoria y violatoria de distintas garantías constitucionales como la igualdad ante las cargas públicas (art. 16 CN), propiedad privada (art. 17 CN), razonabilidad (art. 28 CN), libre competencia (art. 42 CN) y demás.

En ese contexto, los argumentos expuestos en aquella acción resultan idénticos a los que sustentan el recurso interpuesto ante este Tribunal.

VII.- Que, en ese contexto fáctico y jurídico, la defensa de la recurrente debe ser acogida favorablemente, en tanto se trata de causas sustancialmente vinculadas, debiendo puntualizarse que lo que se resuelva en estos autos podría -eventualmente- contradecirse con lo que se decida en el Juzgado Federal de Salta N° 2 e instancias posteriores, generando un escándalo jurídico, habida cuenta que en ambos trámites se cuestiona, en definitiva, la constitucionalidad y legitimidad de la aplicación del Impuesto Mínimo al Tabaco sobre la recurrente, cuestiones éstas cuya dilucidación es esencial para la solución definitiva de la controversia que se suscita. (Vid. sobre una cuestión análoga C.NCONT.ADM. FED. Sala IV, "Yacimientos Mineros Agua de Dionisio", 30/9/2010).

Entiendo oportuno señalar que, si el fundamento de la impugnación es de orden constitucional, la imposibilidad de este Tribunal de ejercer el control negativo de constitucionalidad impide considerar esta vía como la idónea para su discusión. De allí que, a mi modo de ver, frente a un acto de alcance individual (determinación de oficio) en el que se pretenda el ejercicio de control de constitucionalidad, podrá el contribuyente ocurrir a esta instancia jurisdiccional, con efecto suspensivo del pago, y deducir acción declarativa

de certeza ante la justicia con el objeto de obtener una declaración sobre aquél planteo. En este caso, pues, se deberá suspender el trámite hasta tanto se resuelva la acción declarativa de certeza operando como una especie de excepción de litispendencia por conexidad.

En efecto, como con justeza los explica el Profesor Calamandrei *"En los casos en que el desplazamiento de competencia no es posible ni en un sentido ni en otro (porque por ejemplo, tanto la competencia para la causa originaria como la competencia para la prejudicial están determinadas por razones de materia), la ley, en lugar a de la reunión de las causas, se contenta con prescribir la suspensión de la primera hasta tanto que haya sido decidida la segunda..."* (vid. Calamandrei, Piero, "Instituciones de Derecho Procesal Civil", Volumen II, 224).

De tal forma, a mi modo de ver, de la acción declarativa de certeza y el régimen recursivo de la ley 11.683, se complementar y ayudan a consolidar la idea de tutela judicial efectiva, toda vez que permite la discusión constitucional con efecto suspensivo del pago.

Por lo tanto, en mérito a lo expuesto, voto en el sentido de hacer lugar a la excepción de litispendencia articulada por la actora, con costas.

El Dr. Porporatto y Pérez dijeron:

Que adhiere al relato de los hechos pero difiere respecto de la solución vertida en el voto de la Vocal preopinante.

Entrando al análisis del caso concreto traído a decisión de este Tribunal, cabe adelantar que corresponde rechazar la excepción de litispendencia planteada por la parte actora. En efecto, en autos la recurrente funda su pretensión en la conexidad que existiría entre la acción judicial declarativa de certeza constitucional que tramita ante el Juzgado Federal de Salta N° 2, en el marco de la causa caratulada "TABES S.A. c/ ESTADO NACIONAL (M° DE HACIENDA - AFIP-DGI) s/ PROCESO DE CONOCIMIENTO" bajo el número de Expediente CAF 18143/2018, y el recurso de apelación aquí incoado.

Es preciso recordar que una de las condiciones para la procedencia de la litispendencia, es que debe tratarse de "pleitos análogos" (CSJN, 18/4/1928, JA T. XXVII, pág. 429), y que de acuerdo al artículo 354 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, los procesos deben ser "idénticos".

En este sentido es evidente la diferente naturaleza de la acción declarativa que ha intentado la actora en sede judicial con la que se ha interpuesto ante este Tribunal, puesto que en los presentes autos corresponde abocarse al conocimiento de la materia tributaria y de los hechos que le dan sustento, así como de las pruebas que se produzcan, por lo que no se da el supuesto que una misma pretensión sea juzgada dos veces, a lo que cabe agregar que ambos procesos no se sustancian por los mismos trámites, ni que las partes actúen en la misma calidad en los dos casos (CNCiv., B, La Ley 110-945, 9029-S y otra jurisprudencia citada por Palacio, Lino E.: "Manual de Derecho Procesal Civil", T. I, pág. 393).

A mayor abundamiento, cabe consignar que la acción meramente declarativa tiene carácter subsidiario, pues está subordinada a otro medio legal e idóneo que evite un perjuicio (CNCiv, "Almagro Construcciones S.A. c/ Howosad Silvia E", Sala C - La Ley 1996-A, 800), pero aún en casos en que se admite la procedencia de esta acción en relación al cobro de impuestos, la sustanciación del juicio no debe impedir la percepción de éstos, pues el procedimiento declarativo no excluye necesariamente el cobro compulsivo que la demandada puede intentar por las vías procesales pertinentes (CS.JN 10/10/1996 "Empresa Distribuidora Sur

S.A. -Edesur S.A. c/Pcia. De Buenos Aires"), como así tampoco impide, durante su sustanciación, la recaudación de impuesto (CSJN "Newland, Leonardo L. A. c/ Santiago del Estero, Provincia de s/eximición de inversiones y recargos", 19/3/1987), y mucho menos, en consecuencia, la sustanciación de la presente causa.

En igual sentido se ha pronunciado este Tribunal in re "ALICIATI, CARLOS DOMINGO", Sala B, sentencia del 11/11/2009; "INSUMOS BIOMEDICOS S.A.", Sala A, sentencia del 26/04/2017 (en especial voto del Dr. Pérez como Vocal subrogante de la Vocalía 2da. Nominación);"Hidroeléctrica Los Nihuiles S.A. s/Apelación", Sala B, sentencia del 14/03/2022.

En virtud de lo expuesto, cabe concluir que no se dan en el caso de autos circunstancias que justifiquen la declaración de litispendencia y, en consecuencia, corresponde rechazar dicha excepción, con costas.

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Rechazar la excepción de litispendencia, con costas.

Regístrese, notifíquese y sigan los autos según su estado.-

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.05.30 11:39:09 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.05.30 12:51:21 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.05.30 18:30:34 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.30 18:30:57 -03:00