

DICTAMEN Di.A.L.I.R. 4/17
Buenos Aires, 7 de febrero de 2017
Fuente: página web A.F.I.P.

Impuestos internos. Alcance. Bebidas analcohólicas.

Sumario:

Teniendo en cuenta la respuesta dada por la autoridad de aplicación en el sentido que los productos definidos por los arts. 1388 y 1388 bis del Código Alimentario Argentino son bebidas analcohólicas, se concluyó que las bebidas ... importados y comercializados por la rubrada se encuentran alcanzados por el impuesto interno establecido en el art. 26 de la Ley 24.674 y sus modificatorias.

Texto:

I. Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección General ..., a raíz de la remisión efectuada por su par de ..., quien solicita la intervención de este Servicio Jurídico con carácter previo a elaborar el proyecto de nota de respuesta a cursar a la firma del epígrafe en el marco del régimen de consulta vinculante.

A su vez, cabe tener presente que mediante la Actuación N° .../17 (DI ...) –SIGEA N° ...–, el Dr. ..., en representación de ... presentó una solicitud de vista de las actuaciones administrativas, en los términos del art. 38 del decreto reglamentario de la Ley 19.549, la cual fue concedida con fecha 4/1/17, procediéndose a acumular dicho trámite a los presentes obrados.

II. Así pues, la firma ..., a través de su apoderado, el Dr. ..., conforme surge de la copia simple del poder notarial especial agregado a fs. ..., efectuó una presentación en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, a través de la cual solicita que se determine el tratamiento tributario a otorgar en los impuestos internos a los productos que importa y comercializa, denominados ...

Sobre el particular, entiende que dichos productos no reúnen las condiciones necesarias para ser considerados como “bebidas analcohólicas” según lo establecido por el art. 996 del Código Alimentario Argentino (CAA) y, por lo tanto, no corresponde considerarlos gravados en el marco de lo previsto en el art. 26 de la Ley 24.674, y sus modificatorias.

Sin perjuicio de ello, solicita se remitan los obrados al Instituto Nacional de Alimentos (INAL) a fin de que se expida sobre la naturaleza de los aludidos productos, indicando si desde el punto de vista de la legislación alimentaria pueden ser clasificados bajo el concepto de “bebida analcohólica” contenido en el precepto legal precedentemente citado.

Siguiendo con su exposición, y luego de efectuar una reseña histórica sobre la clasificación de este tipo de bebidas en el Código Alimentario Argentino (CAA), destaca que a través de la Res. Conj. 90 y 121/13 dictada por la Secretaría de Políticas, Regulación e Institutos y por la Secretaría de Agricultura se brindó

un encuadre legal definitivo, manteniendo a las mismas en la categoría de los “alimentos de régimen o dietéticos” definidos por los arts. 1388 y 1388 bis de la mentada codificación.

Agrega que, conforme se desprende de los certificados emitidos por la ANMAT, la denominación de las bebidas que comercializa son “bebida analcohólica con cafeína y taurina” y “bebida analcohólica con cafeína y taurina, dietética” –cfr. fs. ...–.

Así pues, sostiene que pretender gravar con impuestos internos a los productos definidos por los arts. 1388 y 1388 bis (CAA) vulneraría el principio constitucional de reserva de ley, ello en el entendimiento que no es posible aceptar la analogía en la interpretación de normas tributarias y que, dado que el art. 26 fue modificado por última vez en el año 1999, mal podría estar orientado a gravar una categoría de productos que en ese entonces no existía en el país.

III. A los fines de llevar a cabo el asesoramiento previo requerido, se estima oportuno describir las diversas opiniones que se han vertido en torno a la cuestión consultada.

1. La consulta traída en consideración ha sido admitida formalmente con fecha .../.../... mediante Nota Nº .../14 (SD.G. ...), notificada el día .../.../... –cfr. fs. ...–.

2. Sentado ello, llamada que fuera a tomar intervención la Dirección ... y luego de efectuar una reseña de la normativa y antecedentes administrativos aplicables al caso –Dicts. D.A.L. 32/96 y 94/99–, entendió que, en principio, los productos comercializados por la rubrada no se hallarían alcanzados por el impuesto interno establecido en el art. 26 de la ley del gravamen, toda vez que, de acuerdo a la señalado por el Instituto Nacional de Alimentos, las bebidas analcohólicas se encuentran enunciadas en el art. 996 y ss. del Cap. XII del CAA –bebidas hídricas, agua y agua gasificada–, mientras que los primeros se encuentran comprendidos en su art. 1388 de la citada normativa.

No obstante, señaló que la denominación otorgada al producto en cuestión –“bebida analcohólica con cafeína y taurina”– planteaba el interrogante de si, a los fines de los impuestos internos, debería ser considerado o no dentro de las bebidas aludidas por el art. 26 de la Ley 24.674.

En virtud de ello, estimó pertinente solicitar la intervención del Instituto Nacional de Alimentos a fin de que en su calidad de autoridad de aplicación del Código Alimentario Argentino, determinara si la expresión “bebida analcohólica” abarcaba tanto a las bebidas definidas en el art. 996 como a las incluidas en los arts. 1388 y 1388 bis.

3. Cabe destacar que se encuentra agregado sin acumular al cuerpo principal la Actuación SIGEA Nº ..., donde se halla agregada la respuesta brindada por la autoridad de aplicación a la consulta efectuada por el área asesora técnica –cfr. Informe Nº .../15, obrante a fs. ...–.

Al respecto, el Departamento Legislación y Normatización del Instituto Nacional de Alimentos indica que “La ‘Bebida analcohólica con cafeína y taurina’ como bien dice el CAA es una bebida no alcohólica gasificada o no, tal como la define el art. 996, a la cual se le permite el agregado de cafeína y taurina en las condiciones que expresa el art. 1388. Como consecuencia de ello, se la ubica en el Cap. XVII –alimentos de régimen o dietéticos del CAA–.

“Por su parte, el art. 1388 bis se refiere a un caso particular de las citadas bebidas analcohólicas; éstas son las que además de los componentes permitidos por el art. 1388, contengan vitaminas y/o minerales y/o hierbas autorizadas para suplementos dietarios siempre cumpliendo con las exigencias establecidas con el CAA, según corresponda.

En conclusión, las bebidas definidas en los arts. 1388 y 1388 bis del CAA son ‘bebidas analcohólicas’ especialmente formuladas, con un modo de uso y rotulado específico, y en algunos casos con una ingesta determinada” –el subrayado es propio–.

Posteriormente, y a raíz de la presentación efectuada por la consultante ante dicho Instituto, con fecha .../.../16, el referido Departamento Legislación y Normatización mediante el Informe N° .../16 reiteró que “la ‘bebida analcohólica con cafeína y taurina’ es un caso particular de las bebidas analcohólicas, lo que significa que toda bebida analcohólica con cafeína y taurina es, como su nombre lo indica, una bebida analcohólica” (el subrayado pertenece al presente informe) cfr. fs ...–.

Dicho parecer es convalidado por el Instituto Nacional de Alimentos en la Nota N° ... INAL/16, donde aclara que la interpretación esbozada “... resulta coherente con los registros otorgados para ..., bebida analcohólica con cafeína y taurina y ... bebida analcohólica con cafeína y taurina, dietética –cfr. fs. ...–.

4. Ahora bien, al tomar nuevamente intervención la Dirección ..., consideró que el caso analizado en los presentes obrados resulta similar al examinado en el Dict. D.A.T. 24/96, oportunidad, en la cual se entendió que el polvo para preparar café con leche (llamado capuchino) y el polvo para preparar té en sus distintas variedades no estaban alcanzados por el impuesto interno a las bebidas analcohólicas por cuanto no se hallan enumerados en el capítulo respectivo del CAA, criterio que fue receptado en la Res. Gral. 24 (*).

Agrega que la duda en cuanto al encuadramiento tributario que generan las bebidas definidas en los arts. 1388 y 1388 bis del CAA, se ve reforzada por la existencia de un proyecto de ley presentado a la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, mediante el cual se propicia gravar en forma específica a las bebidas analcohólicas energizantes con una alícuota diferencial del treinta y dos por ciento (32%) (N° de Expte. 2316-D-2016/Trámite Parlamentario 044 (3/5/16, publicado en Internet).

En función de lo expuesto, considera que previo a emitir opinión definitiva, cabría solicitar la intervención de esta Asesoría ... a los fines de dilucidar si las bebidas definidas en los arts. 1388 y 1388 bis CAA se encuentran alcanzadas o no por el gravamen bajo análisis conforme con los términos del art. 26 de la Ley 24.674.

IV. En orden a la intervención solicitada, este servicio asesor procederá a emitir opinión en mérito a su competencia en la materia.

Con respecto a la normativa aplicable, cabe señalar que de conformidad con lo previsto en el art. 26, Cap. IV, Tít. II, de la Ley 24.674, se encuentran alcanzadas por un impuesto interno del ocho por ciento (8%), entre otras, “Las bebidas analcohólicas, gasificadas o no ...”.

Cabe tener en cuenta que la norma no define los alcances que cabe atribuir a la referida expresión, sino que se limita a establecer en el anteúltimo párrafo, del mismo precepto que “A los fines de la clasificación de los productos a que se refiere el presente artículo, se estará a las definiciones que de los mismos contempla el Código Alimentario Argentino y todas las situaciones o dudas que puedan presentarse serán resueltas sobre la base de esas definiciones y de las exigencias de dicho Código, teniendo en cuenta las interpretaciones que del mismo efectúe el organismo de aplicación” –el subrayado es propio del presente informe–.

Por su parte, el Dto. 296/97 y sus modificaciones, reglamentario de la ley del gravamen, recepta igual previsión, al disponer en su art. 43 que “A los efectos del art. 26 de la ley, se entenderá por bebidas

analcohólicas [...] aquellas que como tales define el Código Alimentario Argentino”, añadiendo que “... todas las situaciones o dudas que la aplicación de dicho artículo legal pueda suscitar, serán resueltas en lo pertinente sobre la base de las definiciones y exigencias de dicho Código”.

De este modo, el legislador ha resuelto alcanzar con el tributo que nos ocupa ciertos y determinados consumos específicos –identificados en el texto normativo–, entre ellos el de bebidas analcohólicas.

Sin embargo, la norma en trato no define dicho producto gravado, sino que a tales fines remite a las disposiciones contempladas por el Código Alimentario Argentino –Ley 18.284–, aclarando que en caso de duda, se deberá acudir a la interpretación que efectúe de tales normas la autoridad de aplicación –el Instituto Nacional de Alimentos (INAL)–.

Así, se ha dicho que “... ante la duda acerca de la categorización como tal de una determinada bebida o alguno de los insumos gravados por este capítulo de la ley, habrá que estar a la definición del INAL, quien se expedirá aplicando las definiciones del Código Alimentario” –cfr. Gurfinkel de Wendy, Lilian N.; “Impuestos Internos”; Editorial La Ley, Buenos Aires, pág. 42–.

Sentado ello, corresponde mencionar que el art. 996 CAA entiende por “bebidas sin alcohol o bebidas analcohólicas”, “... las bebidas gasificadas o no, listas para consumir, preparadas a base de uno o más de los siguientes componentes: jugo, jugo y pulpa, jugos concentrados de frutas u hortalizas, leche, extractos, infusiones, maceraciones, percolaciones de sustancias vegetales contempladas en el presente Código, así como aromatizantes/saborizantes autorizados ...”.

Por su parte, el art. 1388 del mismo cuerpo normativo define a la “bebida analcohólica con cafeína y taurina” como “... a aquella bebida no alcohólica gasificada o no que contenga en su composición cafeína y taurina, asociadas o no con glucuronolactona y/o inositol [...] Podrá contener además hidratos de carbono, vitaminas, minerales y/o aminoácidos, y los otros ingredientes autorizados para bebidas analcohólicas por el presente Código. Este producto se rotulará con la denominación de venta ‘Bebida analcohólica con cafeína y taurina’” –el subrayado pertenece al presente informe–.

A su vez, el art. 1388 bis establece que “Las bebidas mencionadas en el art. 1388, que contengan además vitaminas y/o minerales que superen los valores de ingesta diaria recomendada del Cap. V del presente Código y/o hierbas autorizadas para suplementos se rotularán con la denominación de venta: ‘bebida analcohólica con cafeína y taurina suplementadas con ...’ (completando el espacio en blanco con las vitaminas y/o minerales que superen los valores de ingesta diaria recomendada y/o las hierbas autorizadas). Estas bebidas además de cumplir con las exigencias del art. 1388, deberán cumplir con los requisitos para los suplementos dietarios en lo que hace a vitaminas, minerales y hierbas establecidos en el presente Código, según corresponda”.

Ahora bien, en el caso puntual planteado en los presentes obrados la autoridad de aplicación –cfr. fs. ...– concluye que las bebidas definidas en los arts. 1388 y 1388 bis del CAA son efectivamente “bebidas analcohólicas”, conforme la definición brindada por el art. 996 CAA, a las cuales se les permite el agregado de cafeína y taurina en las condiciones que expresa el art. 1388 es (*).

Con base en tales premisas se puede colegir que las bebidas descriptas en el segundo de los preceptos precitados comparten las características básicas de los productos comprendidos en el art. 996 del CAA, evidenciándose entre unas y otras una relación de especie a género.

Dicho en otras palabras, el art. 996 del CAA contempla una definición genérica de bebidas analcohólicas, en tanto que los arts. 1388 y 1388 bis refieren a supuestos particulares de dicha categoría de productos.

Más aún, las normas en trato disponen que los productos bajo análisis deberán ser rotulados como “bebidas analcohólicas”, ello con independencia a las aclaraciones que deban formularse en cuanto a su composición, uso o ingesta.

Dichas conclusiones resultan contestes con los términos vertidos por la autoridad de aplicación en el informe obrante a cfr. fs. ... del cuerpo adjunto SIGEA N° ...; en el cual reafirma, en oportunidad de contestar una nueva presentación interpuesta por la empresa, que toda bebida analcohólica con cafeína y taurina es, como su nombre lo indica, una bebida analcohólica.

En consecuencia, este Servicio Jurídico entiende que los productos comercializados por la rubrada se encuentran dentro del ámbito de imposición delimitado por el art. 26 de la ley del tributo.

En ese orden de ideas, corresponde subrayar que los antecedentes administrativos traídos a colación, por el área técnica abordaron situaciones distintas a la tratada en el sub examine, en atención a que en dichos precedentes los productos comercializados consistían en preparados o insumos destinados a obtener una bebida analcohólica –vgr. polvo para preparar café con leche, leche en polvo, té, etc.–, y no una bebida analcohólica propiamente dicha como acontece en el presente caso.

Por otra parte, tampoco obsta al criterio arribado la circunstancia de que exista un proyecto de ley que persiga gravar este tipo de “bebidas analcohólicas” con una mayor alícuota, pues de ello no se deriva que según la ley vigente estén alcanzadas por un impuesto interno del ocho por ciento (8%).

En virtud de las consideraciones vertidas y teniendo en cuenta la respuesta dada por la autoridad de aplicación, se concluye que los productos ... importados y comercializados por la rubrada se encuentran alcanzados por el impuesto interno establecido en el art. 26 de la Ley 24.674 y sus modificaciones.

() Publicación textual de A.F.I.P.*