

DISIDENCIA DEL SEÑOR VICEPRESIDENTE DOCTOR DON AUGUSTO  
CÉSAR BELLUSCIO

Considerando:

Que la doctrina de la gravedad institucional —como se lo ha demostrado en el dictamen del Procurador General en Fallos: 306:1472, que esta Corte comparte— no basta para el otorgamiento de la apelación establecida por el art. 14 de la ley 48 si no media la existencia de cuestión federal.

Por ello, se declara mal concedido el recurso extraordinario de fs. 1/34.

AUGUSTO CÉSAR BELLUSCIO.

---

FLEISCHMANN ARGENTINA INC.

*IMPUESTOS INTERNOS.*

No está alcanzado por el tributo previsto en el art. 69 de la ley de impuestos internos (t.o. 1979) el polvo que no es "stricto sensu" un refresco, un jarabe, ni un extracto concentrado, en el estado que presenta al momento de su expendio, siendo el uso posterior que le da el consumidor un proceso que se encuentra fuera del ámbito impositivo.

*IMPUESTOS INTERNOS.*

Los tributos al consumo no tienen un régimen legal idéntico, toda vez que comprenden hechos imponibles que difieren entre sí, por las operaciones que resultan alcanzadas por las normas respectivas, por la base imponible y por la alícuota para su liquidación.

*IMPUESTOS INTERNOS.*

La ley de impuestos internos sujeta a imposición solamente a ciertos y determinados consumos específicos.

*IMPUESTOS INTERNOS.*

La satisfacción del tributo establecido por la ley de impuestos internos debe conformarse con el principio de la aplicación igualitaria de la ley.

**IMPUESTOS INTERNOS.**

Resulta legítimo, para delimitar el alcance o extensión del tributo establecido por la ley de impuestos internos, atender a la inteligencia atribuible a las disposiciones legales que rigen el punto, lo cual implica no arribar a una conclusión sobreentendida, cuando el lenguaje del legislador admita otra razonable interpretación.

**IMPUESTO: Interpretación de normas impositivas.**

No cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales, para extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador ni para imponer una obligación.

**IMPUESTO: Principios generales.**

Atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad (arts. 4º y 67, inc. 2º, de la Constitución Nacional).

**IMPUESTO: Principios generales.**

Es necesario que el Estado prescriba claramente los gravámenes y excepciones para que los constituyentes se puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria.

**IMPUESTOS INTERNOS.**

La ley 23.350 no fue aclaratoria sino modificatoria de la norma legal anterior.

**FALLO DE LA CORTE SUPREMA**

Buenos Aires, 13 de junio de 1989.

Vistos los autos: "Fleischmann Argentina Inc. s/ recurso por retardo-impuestos internos".

Considerando:

1º) Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal mantuvo la decisión de la instancia anterior, que había rechazado el recurso de repetición promovido por la actora para obtener la devolución de las sumas abonadas en concepto de impuestos internos por el expendio del producto "Royalina" durante el período del mes diciembre de 1978, y de enero a diciembre de 1979.

2º) Que para así resolver, el tribunal a quo interpretó que si bien la opinión de la oficina química del Estado, mediante los análisis efectuados, determinó que la Royalina es un producto no contemplado en el Código Alimentario Argentino, ello no impide que pueda ser considerada como un refresco, a la luz de las "definiciones y exigencias" de dicho Código, por lo cual entendió que es un "polvo deshidratado mezclado o no con sustancias de uso permitido, u obtenido artificialmente por mezcla de sus componentes, que por disolución en agua potable, origina una bebida refrescante"; en razón de la finalidad del artículo 69 de la ley de impuestos internos (t.o. 1979) y las demás disposiciones técnicas que no descartan la posibilidad de que existan refrescos sólidos; y además, que la reforma al art. 69 de la ley de impuestos internos (t.o. 1979) efectuada por la ley 23.350, según el debate parlamentario y el mensaje del Poder Ejecutivo, no tuvo por finalidad alterar la imposición en el sentido pretendido por la recurrente.

3º) Que contra dicho pronunciamiento la actora interpuso recurso extraordinario que fue concedido, y es procedente, en razón de que está controvertida la inteligencia de normas de naturaleza federal, y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es contraria a las pretensiones que la recurrente sustenta en ellas.

4º) Que en el *sub examine* cabe dilucidar si el polvo denominado "Royalina" que comercializa la actora, está alcanzado por el tributo previsto en el art. 69 de la ley de impuestos internos (t.o. 1979) que establece que "las bebidas gasificadas no alcanzadas específicamente por otros impuestos internos y los refrescos estarán gravados con un impuesto interno del veinticinco por ciento (25 %). Igual gravamen pagarán los jarabes, extractos y concentrados, no derivados de la fruta, destinados a la preparación de bebidas sin alcohol".

5º) Que en cuanto a las características de los tributos al consumo, en general, esta Corte consideró que ellos no tienen un régimen legal idéntico, toda vez que comprenden hechos imponible que difieren entre sí, por las operaciones que resultan alcanzadas por las normas respectivas, por la base imponible y la alícuota para su liquidación, lo cual revela particularidades específicas en cada uno de ellos, que impide concluir que los gravámenes ostenten una similitud que no surge de la hermenéutica de la ley, de la economía general del tributo, ni de la finalidad del legislador al determinar la imposición al consumo específico o general (sentencia del 3 de setiembre de 1987 in re

N.125.XX. "Noblex Chaco S.A. c/ Fisco Nacional (D.G.I.) s/ nulidad de resolución").

En el precedente citado, y en especial con respecto a la ley de impuestos internos, se reconoció que la norma legal sujeta a la imposición solamente a ciertos y determinados consumos específicos, y, además, en Fallos: 258:75, que la satisfacción del tributo debe conformarse con el principio de la aplicación igualitaria de la ley. En el caso, resulta legítimo para delimitar el alcance o extensión del impuesto, atender a la inteligencia atribuible a las disposiciones legales que rigen el punto, lo cual implica no arribar a una conclusión sobreentendida, cuando el lenguaje del legislador admita otra razonable interpretación.

6º) Que, por otra parte, con respecto a la interpretación del sistema normativo examinado, se sostuvo que no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales, para extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador (sentencia del 17 de febrero de 1987 en los autos "Frigorífico Bancalari S.A.I.C. s/ apelación —impuesto al valor agregado"), a lo que cabe agregar, ni para imponer una obligación, habida cuenta de la reiterada doctrina en el sentido de que atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad (arts. 4 y 67, inc. 2, de la Constitución Nacional; fallo del 25 de agosto de 1988, P.287.XXI. "Panamérica de Plásticos S.A.I.C. c/ D.G.I. s/ nulidad de resolución" —cons. 7 y sus citas—).

7º) Que la interpretación expuesta en los considerandos precedentes, se corresponde de manera adecuada "con la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria" (Fallos: 253:332 y otros).

8º) Que la ley 23.350 tampoco especifica en su texto ni el alcance que resulta susceptible acordar a su finalidad, que se trata de una ley aclaratoria, sino, en cambio, la comparación con el texto ordenado vigente a la fecha de su sanción revela en su contexto que modificó la norma legal anterior.

9º) Que, en tales condiciones, y teniendo en cuenta que el polvo denominado "Royalina" que comercializa la actora como está comprobado con la pruebas producida, no es *strictu sensu* un refresco, un

jarabe, ni un extracto o concentrado, en el estado que presenta al momento de su expendio y además, que el uso posterior que le da el consumidor implica un último proceso que se encuentra fuera del ámbito impositivo, cabe concluir que no constituye un producto alcanzado específicamente por el gravamen examinado —en el período comprendido en la litis—, en virtud de los fundamentos jurídicos necesarios y suficientes, sustentados en la doctrina de esta Corte señalada en los puntos que anteceden.

Por ello, se revoca el pronunciamiento apelado en cuanto fue materia de recurso. Con costas.

AUGUSTO CÉSAR BELLUSCIO — CARLOS S. FAYT —  
ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI —  
JORGE ANTONIO BACQUÉ.

---

HORACIO VERBITSKY y OTROS

*RECURSO EXTRAORDINARIO: Requisitos comunes. Gravamen.*

No es recurrible el contenido de una sentencia, mientras que de él no se derive una resolución que cause un gravamen actual y concreto.

*RECURSO EXTRAORDINARIO: Requisitos comunes. Gravamen.*

La afirmación de la Cámara en el sentido de que los autores de una solicitada se hallarían incurso en responsabilidad penal por el delito de apología del crimen, en tanto que no es más que un razonamiento que no es relevante para la solución del caso, no causa a los recurrentes un gravamen actual y concreto, el cual únicamente se produciría en caso de dictarse una sentencia condenatoria después de la tramitación de un juicio penal en el cual se hubiesen observado las formas relativas a la acusación, defensa, prueba y sentencia dictada por los jueces naturales.

*RECURSO EXTRAORDINARIO: Requisitos comunes. Gravamen.*

No son atendibles los agravios que buscan equiparar a la amenaza de sometimiento a proceso con la censura previa prescripta por la Constitución, ya que de aquélla no derivaría un gravamen actual y concreto pues no afecta la garantía del derecho de defensa de los recurrentes en el caso eventual de ser procesados.