

A C U E R D O

La Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, de conformidad con lo establecido en el art. 4 del Acuerdo n° 3971, procede al dictado de la sentencia definitiva en la causa A. 74.621, "Unilever de Argentina S.A. c/ ARBA s/ pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", con arreglo al siguiente orden de votación (Ac. 2078): doctores **Torres, Pettigiani, Genoud, Kogan**

A N T E C E D E N T E S

La Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en la ciudad de La Plata rechazó el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y confirmó la sentencia de primera instancia -ver fs. 169/176- .

Contra tal pronunciamiento, la actora interpuso recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley o doctrina legal (v. fs. 180/185), el que fue concedido por la Cámara interviniente a fs. 191/192.

Dictada la providencia de autos para resolver (v. fs. 201), agregado el memorial de la demandada a fs. 202/206 y encontrándose la causa en estado de pronunciar sentencia, la Suprema Corte resolvió plantear y votar la siguiente

C U E S T I Ó N

¿Es fundado el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley o doctrina legal?

V O T A C I Ó N

A la cuestión planteada, el señor Juez doctor Torres dijo:

I. La Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en la ciudad de La Plata denegó el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y confirmó la sentencia de primera instancia que, a su turno, rechazó la demanda interpuesta contra la resolución del Tribunal Fiscal de Apelación -de fecha 2 de noviembre de 2010- que ratificara la resolución 932/06 de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), por la que se determinaron diferencias a favor del Fisco por el Impuesto a los Ingresos Brutos respecto de los períodos que van desde enero de 2000 a enero de 2002.

I.1. Para así decidir, en lo que a este recurso interesa, indicó que consideraba acertado el criterio de la

jueza de primera instancia que entendió aplicable al *sub lite* el régimen general del art. 2 del Convenio Multilateral y no el particular del art. 13 de ese cuerpo normativo, como pretendiese la firma actora.

Conforme la citada manda, el régimen especial de tributación resulta operativo: "...en el caso de las industrias vitivinícolas y azucareras, así como en el caso de los productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país, en bruto, elaborados y/o semielaborados en la jurisdicción de origen, cuando sean despachados por el propio productor sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora, ya sea que los mismos se vendan en el estado en que fueron despachados o luego de ser sometidos a un proceso de elaboración, enviados a casas centrales, sucursales, depósitos, plantas de fraccionamiento a terceros, el monto imponible para dicha jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al ochenta y cinco por ciento (85%) del precio de venta obtenido. Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el referido monto imponible con arreglo al régimen establecido por el artículo 2°".

De ese modo indicó que lo que se encontraba en discusión era el alcance del concepto de "propio productor" que la norma recepta como salvoconducto para la operatividad del régimen, el que -consideró- abarca tres tesituras: (i) una restrictiva, que postula que el primer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral se aplica a la industria vitivinícola y azucarera, mientras que respecto de los productos agropecuarios y demás, estarán alcanzados siempre que estén en bruto, semielaborados o elaborados (aunque sin industrializar) y sean despachados por el propio productor primario en las condiciones que prevé la norma; (ii) una ecléctica, que asocia la industria con la elaboración pero, que a excepción de la vitivinícola y azucarera, en los demás casos el que despacha sin facturar, sea elaborador o industrial, debe ser el propio productor primario de los productos sometidos a cualquiera de tales procesos, por lo que no puede haber "compra" del producto; y, (iii) una amplia, que asimila industria con elaboración y concluye que el propio productor no sólo es el productor primario que somete el bien a un proceso de elaboración sino el que

industrializa, aún en la hipótesis de que hubiera adquirido la materia prima a un productor primario, siempre que se constaten las demás condiciones estipuladas.

Señaló que esta Suprema Corte preceptúa que cuando la ley es clara, cabe aplicarla y no efectuar distingos interpretativos, y en ese contexto manifestó que la norma expresamente destaca que este régimen es aplicable respecto de "...los productos agropecuarios [...] y/o frutos del país, en bruto, elaborados y/o semielaborados en la jurisdicción de origen, cuando sean despachados por el propio productor sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora", y concluyó que "propio productor" resultaba aquel que lo produce (primariamente) y/o elabora, pero sin venderlo a otros para dichos fines dentro de la jurisdicción.

Agregó que, a todo evento, igual posición podría sostenerse si se tomaba en consideración la télesis de la norma, en tanto la finalidad perseguida por la manda es proteger a la jurisdicción productora y/o fortalecer las economías regionales, asignándole un porcentaje de la base imponible producto de los ingresos que el contribuyente obtiene fuera de ella.

Ahora bien, conteste a lo expuesto por el tribunal administrativo y la magistrada de instancia, sostuvo que en el caso que la producción de esos bienes sea vendida a un tercero que los remite luego de una elaboración o semielaboración fuera de la jurisdicción productora, esa base imponible estaría asegurada por la venta del productor primario a ese tercero. Es decir, estaría igualmente resguardada esa protección.

Recordó que no se encontraba en tela de juicio que Unilever de Argentina S.A. no produce primariamente los productos que posteriormente elabora, sino que los adquiere a productores radicados en las jurisdicciones provinciales; circunstancia que, en los términos precedentemente expuestos, descartaba la aplicación del mentado art. 13, correspondiendo que los mismos sean distribuidos conforme las pautas fijadas por el art. 2 del Convenio Multilateral.

Asimismo, agregó que la Comisión Arbitral -en su calidad de organismo de aplicación del Convenio Multilateral- aplica el criterio expuesto para distinguir entre el régimen general o el especial, y que específicamente arribó a ese criterio luego de un cambio de

tesitura en el decisorio vinculado a YPF S.A., como en la resolución 45/10, *in re* "Valerio Oliva SA c/Provincia de Misiones".

En ese sentido, la Comisión Plenaria del Convenio Multilateral expuso que "...el primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral cuando hace mención al 'propio productor', se está refiriendo al productor original del bien, es decir, quien lo produce primariamente, y luego lo remite fuera de la jurisdicción productora, sin facturar, para su venta fuera de ella, ya sea en bruto, elaborado y/o semielaborado". De modo que, "...cuando la materia prima es adquirida a un tercero, la situación no encuadra en dicha norma..." (resol. 27/11). Para más, sostuvo que, en la mentada resolución, fueron expresamente considerados los precedentes interpretativos "Cía. Envasadora" y "Benvenuto", que la recurrente cita en su apoyo, lo cual demuestra el sentido y alcance del decisorio.

I.2. Por último, indicó que si bien la confianza legítima constituye un principio rector con especial acogida normativa como criterio interpretativo (v. art. 1.067 y conchs., Cód. Civ. y Com.), lo cierto era que constituyó una cuestión debatible de conformidad con las conductas de las partes y órganos encargados de aplicarla e interpretarla. Inclusive, puede alegarse que al momento de la interposición de la presente demanda (v. fs. 15 vta.), ya había recaído decisión en el precedente de cita por parte de la Comisión Arbitral (conocido por la recurrente, v. fs. 9 vta.), extremo que marca la discusión existente en el punto y relativiza la incidencia del cambio alegado y su intempestividad.

II. Mediante recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley, la parte actora denuncia violación de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima. Asimismo, denuncia absurdo valorativo.

II.1. Señala que dos fueron los puntos que llegaron controvertidos al Tribunal de Alzada: i) el ajuste del coeficiente de ingresos del Convenio Multilateral por los años 2000 y 2001, por considerar como ingresos no computables, a los fines del cálculo de ese coeficiente en los términos del art. 13 del citado convenio, el valor de vegetales deshidratados atribuible directamente a la Provincia de Mendoza. ii) el ajuste relativo al producto "Ades" elaborado por Unilever en la Provincia de Tucumán,

que fue incluido en el régimen de asignación directa del art. 13 referido, mientras que la Dirección Provincial de Rentas sostuvo que los ingresos brutos derivados de esta actividad debieron asignarse bajo el régimen general previsto en el art. 2.

Indica que las sentencias previas que motivaron esta instancia extraordinaria incurren en la misma arbitrariedad, en tanto en ellas se efectúa una interpretación dogmática del art. 13 del Convenio Multilateral y se prescinde del dictamen pericial contable obrante en autos.

Seguidamente transcribe el texto de la norma citada y denuncia que la Comisión Arbitral, desde hace décadas, mediante la resolución 2/63 (Compañía Envasadora Argentina S.A.), interpretó que la expresión "propio productor" se refiere no sólo a quien obtiene los productos primarios, sino también a quien los elabora total o parcialmente, fundando ese criterio en que el texto de la norma no distingue entre quienes emplean materia prima de propia producción o entre quienes la adquieren a productores agropecuarios. Lo que fue reiterado en la resolución 1/84 en la causa "Benvenuto SAC".

Advierte que esta interpretación sostenida por más de cincuenta años, con el claro objetivo de preservar el espíritu del art. 13 del Convenio Multilateral -tendiente a proteger a la jurisdicción productora respecto de la de comercialización-, postula que la expresión "propio productor" alcanza no sólo al productor primario, sino también al que los elabora total o parcialmente. Indica que esta interpretación fue avalada por la doctrina especializada y había logrado el consenso de todas las provincias.

Alega así que, siendo esta la interpretación vigente durante los años 2000 y 2001, se limitó a cumplir con sus obligaciones tributarias a la luz de lo que, en ese entonces, era indiscutido.

Asimismo, denuncia que la Dirección Provincial de Rentas no cuestionó la aplicación del art. 13 del Convenio Multilateral, ni sostuvo que no revestían el carácter de "propio productor" en los términos de dicha norma, sino que la controversia estribó en determinar si ciertos ingresos eran computables o no a los fines del cálculo del

coeficiente, pero siempre asumiendo que el referido art. 13 resultaba plenamente aplicable al caso.

Ahora bien, señala que respecto de los ingresos del producto "Ades", elaborado en Tucumán, sí sostuvo el organismo fiscal que debían ser asignadas bajo el régimen general del art. 2 del Convenio Multilateral y no del art. 13, pero no por considerar que no era "propio productor" sino porque se enfocaba en la naturaleza del producto extraído por la compañía de aquella provincia, con sustento en las resoluciones 9/95 y 2/00 de la Comisión Arbitral (ambas sobre actividad de hidrocarburos), las que considera no resultan aplicables en vista a la diferente naturaleza de los productos involucrados.

Con ello, aduce que yerra el Tribunal de Alzada al interpretar el art. 13 del Convenio Multilateral, en tanto considera que el concepto de "propio productor" se restringe al productor primario, excluyendo a quienes los elaboran total o parcialmente en la jurisdicción productora, en una errónea interpretación literal de la norma, por lo que afirma erróneamente que Unilever de Argentina S.A. no es el "propio productor" a que ella se refiere, toda vez que de las actuaciones surge que la compañía adquiere las verduras en Mendoza y los granos de soja en Tucumán, de productores primarios.

II.2. Por último, acusa violación del principio de confianza legítima y seguridad jurídica, en tanto la autoridad fiscal coincidía en cuál era la interpretación que correspondía darle a "propio productor" en el ejercicio fiscal del año 2002.

Sostiene que si la autoridad dictó actos administrativos a los que el contribuyente ajustó su conducta (ref. resols. Comisión Arbitral 2/63 y 1/84) y, posteriormente, el propio Estado cuestiona el comportamiento observado por el contribuyente, sin considerar la previsibilidad que le otorgaba la propia actuación estatal a través de aquellos actos de interpretación de las normas aplicables, se vulnera la confianza legítima.

Manifiesta que la Corte Suprema de Justicia de la Nación se refirió al principio de confianza legítima por vía de obiter en Fallos: 319:2185, donde señaló la necesidad de que los particulares conozcan de antemano las reglas, que deben ser claras, en beneficio de la seguridad

jurídica. Si se juzgan hechos acaecidos con anterioridad, cuando ese nuevo criterio conduce a calificar de modo distinto conductas realizadas bajo un régimen jurídico que se consideraba aplicable, los sujetos deben tener el conocimiento previo de la situación pues de lo contrario se menoscabaría la garantía del derecho de defensa (CSJN Fallos: 321:1248).

III. El recurso no puede prosperar.

III.1. El Tribunal de Alzada señaló que no se encontraba en tela de juicio que Unilever de Argentina S.A. no produce primariamente los productos que posteriormente elabora, sino que los adquiere de productores radicados en otras jurisdicciones provinciales; circunstancia que descartaba la aplicación del mentado art. 13 del Convenio Multilateral, correspondiendo que los mismos sean distribuidos conforme las pautas fijadas por el art. 2 de dicho cuerpo normativo (v. fs. 173 vta.). Ello en el entendimiento de que, esa base imponible, estaría asegurada para la provincia productora por la venta efectuada por el productor primario a ese tercero (en el caso la actora) en dicha jurisdicción.

Agregó -para fundar esa solución- que la Comisión Arbitral arribó a ese mismo criterio en el decisorio "YPF SA", luego de un cambio en su tesitura anterior (línea interpretativa sellada en resol. 2.700 que sintetiza sus anteriores 10/93, 9/95 y resol. 5/96, Comisión Plenaria). Agregó que dicho cambio fue reiterado en la resolución 45/10 (*in re* "Valerio Oliva SA c/Provincia de Misiones"), que confirmó la Comisión Plenaria (mediante su pronunciamiento, resol. 27/11), quien -para así decidir- hizo especial referencia a la postura anterior de la Comisión Arbitral -adoptada en las resoluciones citadas por el recurrente- concluyendo en la corrección del abandono de antiguo criterio. Con lo expuesto, el Tribunal interviniente excluyó el supuesto limitativo a la actividad de hidrocarburos, que fuera alegada por la recurrente.

Estas conclusiones centrales, en las que se apoya la fundamentación de la sentencia recurrida, no fueron objeto de efectivo agravio. Al respecto, esta Suprema Corte tiene dicho que resulta insuficiente el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley que deja incólume la decisión, por falta de cuestionamiento idóneo de los conceptos sobre los que la misma se asienta (conf. doctr.

causas C. 101.005, "Martino", sent. de 30-III-2011; C. 96.286, "Menghini", sent. de 13-V-2009; e.o.).

Es que, en vía extraordinaria, la réplica concreta, directa y eficaz de los fundamentos esenciales del fallo, comporta un requisito de ineludible cumplimiento para el impugnante (conf. doctr. causa C. 121.239, "Arnau", sent. de 4-IX-2019; e.o.).

En el particular, la pieza recursiva del impugnante insiste en reiterar planteos que viene esgrimiendo desde el inicio de la causa y que recibieron solución adversa -con fundamentos suficientes- en la instancia tramitada, sin que se evidencie en esta vía extraordinaria ningún vicio casatorio que justifique revertir lo fallado, habida cuenta de que lo que se plantea como agravio, no pasa de ser -en rigor- una mera disconformidad del recurrente con el sentido de lo resuelto, circunstancia que no alcanza para tener por cumplidas las cargas técnicas que supone el tránsito por ante esta instancia extraordinaria.

Esta Suprema Corte tiene dicho que resulta insuficiente el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley en el cual, el recurrente, insiste en reiterar los planteos que ya fueran llevados -con suerte adversa- ante las instancias de grado, reproduciendo agravios que lejos están de patentizar los yerros que se le imputan al fallo y que antes bien, se circunscriben a exteriorizar una mera disconformidad con el sentido de lo resuelto, evidenciando un punto de vista subjetivo y discrepante que intenta hacer prevalecer su propio criterio por sobre el de los magistrados, sin hacerse cargo de impugnar concretamente los fundamentos medulares sobre los cuales se estructura la sentencia impugnada (conf. doctr. causas A. 73.210, "Emar Salud S.R.L.", sent. de 18-IV-2018; A. 72.523, "Arias, César Daniel", sent. de 20-IX-2017; e.o.).

En efecto, el recurrente sostiene que no se aplicó el criterio sostenido por la Comisión Arbitral por más de cincuenta años -el que propugna para los años objeto de fiscalización- y en esa labor reitera los agravios que ya expusiera en su escrito de apelación y que fueran objeto de debido tratamiento por el Tribunal de Alzada, sin aportar ante esta instancia extraordinaria nuevos fundamentos que permitan revisar lo decidido. De tal modo se desentiende de criticar la interpretación literal y teleológica que el a

quo formula sobre el art. 13 del Convenio Multilateral, que en tal esquema argumental -más allá de su acierto o error- se mostraba suficiente para justificar la decisión.

Esta Suprema Corte tiene dicho, a ese respecto, que es insuficiente, para lograr una réplica adecuada y eficaz de lo resuelto, el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley basado en la mera reiteración de argumentos esgrimidos y rechazados en la instancia anterior (cfr. doctr. causas A. 73.163, "Negrelli", sent. de 30-III-2016 y A. 71.561, "De Marziani", sent. de 7-IX-2016); la casación no es una tercera instancia donde se examina nuevamente el litigio, ni la pieza recursiva puede sin más pretender reemplazar en su discurrir las reflexiones de la Cámara (cfr. doctr. causas Ac. 73.569, "Pes de Diamante", sent. de 20-IX-2000 y Ac. 71.852, "Bitar", sent. de 20-V-2015).

III.2. Tampoco resulta suficiente el agravio enderezado a denunciar la vulneración del principio de confianza legítima y el de seguridad jurídica.

El Tribunal de Alzada, al tratar este mismo agravio -ya planteado en el recurso de apelación de la parte actora-, indicó que si bien la confianza legítima constituía un principio rector con especial acogida normativa como criterio interpretativo (v. art. 1.067 y conchs., Cód. Civ. y Com.), lo cierto era que constituyó una cuestión debatible de conformidad con las conductas de las partes y órganos encargados de aplicarla e interpretarla; e inclusive, sostuvo que al momento de la interposición de la presente demanda (v. fs. 15 vta.), ya había recaído decisión en el precedente citado de la Comisión Arbitral, del que afirmó tenía conocimiento la recurrente (v. fs. 9 vta.). Consideró así que ese extremo marcaba la discusión existente en el punto y relativizaba la incidencia del cambio de criterio alegado como su intempestividad.

Ahora bien, esta conclusión, que también da basamento a lo decidido por la Cámara, tampoco fue objeto de agravio alguno por la recurrente, quien limitó su embate a insistir acerca de cuál era el criterio vigente para los períodos 2000 y 2001 y reprodujo los agravios que fueron objeto de tratamiento por el decisorio impugnado, sin poner en entredicho la relativización del criterio en el que funda su posición, derivado de las resoluciones que, respecto a

YPF, fueran citadas por la Cámara, de fechas anteriores y concomitantes a los períodos objeto de fiscalización.

Como ya se señalara *supra*, la insuficiencia recursiva deja incólume la decisión controvertida, déficit que, entre otros factores, resulta de la falta de cuestionamiento idóneo de los conceptos o fundamentos sobre los que -al margen de su acierto o error- se asienta el fallo del tribunal inferior (conf. doctr. causas C. 121.239, "Arnau", sent. de 4-IX-2019; C. 121.938, "De Lóizaga", sent. de 7-XI-2018; e.o.).

Para más, esta Suprema Corte tiene dicho que quien afirma que la sentencia transgrede determinados preceptos del derecho vigente o denuncia absurdo, anticipa una premisa cuya demostración debe luego llevar a cabo. El incumplimiento de esta exigencia provoca la insuficiencia del intento revisor (conf. arts. 279, CPCC y 31 bis, ley 5.827, texto según ley 13.812), como acontece en autos.

IV. Por lo expuesto corresponde rechazar el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley, atento que ha sido insuficientemente fundado (arts. 279, CPCC y 31 bis, ley 5.827, texto según ley 13.812), con costas (arts. 60 inc. 1, ley 12.008, texto según ley 13.101 y 289 *in fine*, CPCC).

Voto por la **negativa**.

Los señores Jueces doctores **Pettigiani**, **Genoud** y la señora Jueza doctora **Kogan**, por los mismos fundamentos del señor Juez doctor Torres, votaron también por la **negativa**.

Con lo que terminó el acuerdo, dictándose la siguiente

S E N T E N C I A

Por lo expuesto en el acuerdo que antecede, se rechaza el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley interpuesto (arts. 279, CPCC y 31 bis, ley 5.827, texto según ley 13.812). Con costas a la recurrente vencida (arts. 60 inc. 1, ley 12.008, texto según ley 13.101; 68 y 289 *in fine*, CPCC).

Regístrese, notifíquese de oficio y por medios electrónicos (conf. art. 1 acápite 3 "c", resol. Presidencia SCBA 10/20) y devuélvase por la vía que corresponda.

Registrada bajo el N°:

Suscripto y registrado por el Actuario firmante, en la ciudad de La Plata, en la fecha indicada en la constancia de la firma digital (Ac. SCBA 3971/20).