

ACUERDO PLENARIO N° 23

En la ciudad de La Plata, a los veinticuatro días del mes de septiembre del año dos mil nueve, siendo las once horas, se reúnen los miembros presentes del Tribunal Fiscal de Apelación, doctores abogados Carlos Ariel LAPINE, Mónica Viviana CARNÉ y Dora Mónica NAVARRO y las doctoras contadoras Estefanía BLASCO y Silvia Ester HARDOY, convocados por la doctora Laura Cristina CENICEROS, en ejercicio de la Presidencia y ante el Actuario, conforme lo dispuesto en el Artículo 13 de la Ley 7603/70 y sus modificatorios y 3° del Reglamento de Procedimiento del Tribunal Fiscal de Apelación (B.O. 28-03-08), a efectos de tratar y resolver en la cuestión vinculada con la base imponible que corresponde tomar en las operaciones de venta de vehículos usados por parte de las Concesionarias de Automotores. Ello así, en virtud del dictado de pronunciamientos divergentes en las causas caratuladas **LAGO S.A.**, sentencia de Sala III – Registro 1191 de fecha 14-08-2007, **GUSPAMAR S.A.** – sentencia del 13/12/2007, de Sala II - Registro 779, por una parte; y por otra, en las actuaciones **BELL MOTORS S.A.**, sentencia 1003 – Sala I, del 06/03/2008, con la disidencia de la Dra. Dora Mónica Navarro.

Por lo expuesto, habiéndose acordado el orden de exposición, leídos que sean los votos de los señores Vocales, se procederá a la votación.

1) Voto de la Vocal de 3ª Nominación, Sala I, Cra. Estefanía Blasco

Convocado este Tribunal, por Resolución N° 194 de Presidencia, a efectos de resolver en pleno y fijar doctrina legal uniforme respecto de la cuestión vinculada a los componentes de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la venta de vehículos usados por parte de las Concesionarias de Automóviles, esta Vocal se ha expedido como instructora en autos “Bell Motors S.A” – Sala I - sentencia 1003 del 6/03/2008. A fin de desentrañar la problemática traída a debate, corresponde en primer término adentrarnos en la norma vinculada sobre la tributación del impuesto sobre los ingresos brutos sobre la base diferencial que regla el art. 171 del Código Fiscal (T.O 2004), la cual establece que: “ *En el caso de comercialización de bienes usados recibidos como parte de pago, la base imponible será la diferencia entre su precio de venta y el monto que se le hubiera atribuido en oportunidad de su recepción, excepto cuando éste resulte superior a aquél, en cuyo caso no se computará para la determinación del impuesto*”. (Artículo sustituido por

Ley 13297 (B.O. 26-01-2005) Vigente 27/01/2005).-Que, a modo de reseña señalaré las sucesivas modificaciones que han imperado en la norma sub examen. Así conforme el art. 157 "in fine" del Código Fiscal (t.o. 1996) se estableció: "En el caso de comercialización de bienes usados recibidos como parte de pago de unidades nuevas, la base imponible será la diferencia entre su precio de venta y el monto que se le hubiera atribuido en oportunidad de su recepción". Mediante la Ley 12.233 promulgada el 31/12/98, publicada en el Boletín Oficial el 4 de enero de 1999, fue modificado el mentado artículo quedando redactado de la siguiente manera: "En el caso de comercialización de bienes usados recibidos como parte de pago de unidades nuevas, la base imponible será la diferencia entre su precio de venta y el monto que se le hubiera atribuido en oportunidad de su recepción, excepto cuando éste resulte superior a aquel, en cuyo caso no se computará para la determinación del impuesto. En el caso de comercialización de bienes usados registrables (excepto aeronaves y embarcaciones), la base imponible será la diferencia entre su precio de venta y el precio de compra o el monto que se le haya atribuido en oportunidad de su recepción como parte de pago, excepto cuando estos resulten superior a aquel, en cuyo caso no se computará para la determinación del impuesto. Esta disposición alcanza a los contribuyentes y responsables según el art. 162° y concordantes, siempre y cuando perfeccionen el contrato de compra venta, debiendo realizar la inscripción definitiva en el Registro Nacional de Propiedad Automotor y Créditos Prendarios conforme a lo previsto en el TITULO III-Impuesto Automotores-". Por su parte la Ley 12.397, promulgada con fecha 31/12/99 publicada en el Boletín Oficial el 3/1/00 sustituye con la vigencia de Ley 12.233, el art. 157 del Código Fiscal, reproduciendo en idéntico sentido los primeros párrafos del art. 157 e incorporando modificaciones al artículo citado "in fine" estableciendo: "... Esta disposición alcanza a los contribuyentes y responsables según el art. 162° y concordantes, siempre y cuando perfeccionen los contratos de compra venta por aplicación del artículo 237° y cumplan con lo establecido en los artículos 193° y 194° al momento de devengar la base imponible".

La Ley 13.297 (B.O. 26-01-2005 – Vigente desde 27/1/2005) modificó nuevamente el artículo 171° derogando el segundo párrafo del citado, quedando redactado en su primer párrafo como lo venía disponiendo ya la Ley 12.233 en el año 1999, sin hacer distinción alguna para la comercialización de bienes usados registrables y eliminando los condicionamientos para la comercialización de éstos.

Ante ello, cabe interpretar los alcances que deben conjugarse para dar una definición al tema. En el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la base imponible, se constituye como principio general por "los ingresos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada", salvo disposición en contrario. Bajo éste último supuesto, existen principios especiales expresamente previstos por la legislación, por medio de los cuales, ciertas actividades determinan su base imponible por la diferencia, fundando su inclusión en los reducidos márgenes de utilidad que detentan.-Las modificaciones sufridas por el artículo en crisis, me llevan a la conclusión que para poder apreciar la complejidad del tema, debemos analizar a la misma en su conjunto. Así, la norma para los períodos sujetos a fiscalización, no sólo modifica el primer párrafo del artículo de trata sino remite en su segundo párrafo a disposiciones legales contenidas en el mismo Cuerpo Legal.

Como observo, la primera modificación sustancial está referida a la extensión de la determinación de la base imponible conforme surge de la diferencia entre precio de venta y compra de las unidades recibidas como parte de pago de otras, ya sean estas nuevas o no. Asimismo, la reforma consideró el supuesto de que el precio de reventa del bien recibido en parte de pago sea inferior al atribuido en oportunidad de la recepción, en cuyo caso el último párrafo de la ley aclara que tal circunstancia no se computará a los fines de la liquidación del gravamen del período de que se trate. La norma, ya con la última modificación operada por Ley 13.297 no se refiere a ciertos tipos específicos de actividades comerciales, como la del ramo automotor, siendo razonable su generalización, pues no se trata sino de una de las modalidades de pago en especie, sobre el cual el art. 174, segundo párrafo dispone: " cuando el precio se pacte en especie el ingreso bruto estará constituido por la valuación de la cosa entregada...aplicando los precios oficiales o corrientes en plaza a la fecha de generarse el devengamiento". De tal modo que ese precio en que fue tomado el bien, su posterior reventa no hace sino convertir en dinero la parte del precio por el cual fue vendida la unidad, de donde no se justificaría volver a gravar dicha parte del precio que ya lo fue cuando se consideró devengado el ingreso por dicha venta. La eliminación de tal exigencia extiende la norma a otros supuestos de la vida comercial en que se reciben determinados bienes, por ejemplo automotores, en pago de otros bienes, por ejemplo inmuebles, casos que antes no estaban contemplados.

Como bien reseñara Bulit Goñi en su libro "Impuesto sobre los Ingresos Brutos"(Ed.

Depalma, página 121), " ... desde los primeros tiempos del tributo y frente a la multiplicidad de bases imponibles vigentes, para los numerosos impuestos que lo antecedieron se había elegido el concepto de los ingresos brutos teniendo en cuenta que el mismo se articulaba según la naturaleza de las actividades; pero a pesar de la unicidad del concepto, el ingreso bruto - concluía Dino Jarach- es distinto según se trate de actividades comerciales, industriales o de prestación de servicios". Por ello, Bulit Goñi entiende que los casos especiales contenidos en la legislación vigente expresan y confirman un criterio meramente aclaratorio del principio general, limitándose a precisar cuáles son los ingresos brutos gravados por constituir una contraprestación o retribución del ejercicio de la actividad, en el caso de ciertas actividades específicas que por su modalidad han justificado a criterio del legislador el dictado de dichas disposiciones.

Si bien cabe resaltar, que la previsión contenida en el segundo párrafo art. 171 del Código Fiscal (t.o. 2004) tiende a facilitar la práctica comercial de aceptar unidades usadas como parte de pago para promocionar ventas, gravando sólo el lucro adicional en lugar de la totalidad del ingreso, con la modificación de la norma por Ley 13.297, su alcance permanece igual, razón por la cual el comerciante habitual del ramo encuadra en ella, por ser contribuyente del impuesto que realiza la actividad gravada.

Ahora bien, debo interpretar los condicionamientos de la norma en relación a la vigencia de la Ley 12.397, sin desconocer que, los artículos que se referencian son comprendidos en el Código Fiscal en relación al Impuesto de Sellos y al Impuesto Automotor desde antaño. La remisión al art. 252 con la leyenda "siempre y cuando perfeccionen los contratos de compra venta por aplicación del art. 252", la interpreto en el sentido de, cuál es el objeto de medición - base imponible - respecto del Impuesto de Sellos en los contratos de compraventa de vehículos automotores, siendo este el precio de venta o valor asignado. Se advierte así que, la remisión a esta norma efectuada en el marco de la disposición que contiene las pautas de tributación para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, resulta técnicamente inapropiada porque la compraventa se perfecciona, con la inscripción en el Registro de la Propiedad respectivo y no por "aplicación del artículo 252" Así lo establece el art. 1 del Decreto Ley 6.582/58 (t.o. 1997) que reza "la transmisión del dominio de los automotores deberá formalizarse por instrumento público o privado y sólo producirá efectos entre las partes y con relación a terceros desde la fecha de su

inscripción en el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor”.

Ahondando aún, y en idéntico sentido, interpretando la segunda de las condiciones con relación a los artículos 207 y 208 – ubicados en el Título III “Impuesto a los Automotores” –. Así mediante el artículo 207 se obliga a los consignatarios o agentes autorizados para la venta de automotores, siempre que se encuentren inscriptos en la Dirección General Impositiva de la Nación, a asegurar la inscripción en los plazos y condiciones que establezca la Dirección Provincial de Rentas (art. 208) y el pago del impuesto automotor por parte del adquirente, suministrando la documentación necesaria al efecto, inclusive comprobantes de otras obligaciones fiscales, asumiendo en caso contrario el carácter de deudores solidarios por la suma que resulte por incumplimiento de las obligaciones establecidas y sus adicionales. Dichos responsables deberán exigir de los compradores y/o vendedores de cada vehículo la presentación de la declaración jurada y comprobante de pago del impuesto, antes de hacerle entrega de las unidades vendidas asumiendo en caso contrario el carácter de deudores solidarios por la suma que resulte del incumplimiento de las obligaciones citadas y sus adicionales.

Los requisitos exigidos en los artículos 207°, 208° y 252° del Código Fiscal T. O. 2004 deben cumplirse ante los Registros Seccionales en los cuales se divide territorialmente la Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios, siendo que ello se sustenta en la aplicación del Decreto-Ley 6.582/58, T.O. 1997, su Decreto Reglamentario 335/88, y el Digesto de Normas Técnico Registrales, que conforman el marco legal del Convenio de Complementación de Servicios celebrado el 3/10/91 entre la Dirección Provincial de Rentas y la Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios, con la finalidad de poner en vigencia sistemas y procedimientos para la recaudación y fiscalización de los Impuestos a los Automotores y de Sellos.

El asegurar la recaudación del Impuesto de Sellos y del Impuesto Automotor no puede desnaturalizar en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la finalidad o destino de la norma: evitar una doble imposición tributaria. Concretamente me refiero a la comercialización de bienes que han sido recibidos como parte de pago de otra operación principal que ya tributó por su totalidad. Es decir que el bien es recibido como un pago en especie, la pretensión de gravarlo en su totalidad, viola abiertamente la finalidad que llevó a la sanción del mencionado artículo al

configurarse un supuesto de doble imposición. Es decir que, en la hipótesis que el comerciante, posteriormente enajene el bien, obtuviera un valor mayor, sólo tributaría por ese valor adicional logrado en la posterior operatoria de comercialización. De esta forma el erario publico provincial se asegura como piso de base imponible, que se tributará por un monto equivalente al de la comercialización inicial, toda vez que si en el acto de venta posterior la misma se efectúa por un importe menor al de su precio de recepción, no podría disminuir la base imponible sobre la cual se ha tributado. En caso de no existir dicho tratamiento diferencial, el gran perjudicado sería el comerciante concesionario que recibe un bien en parte de pago, a diferencia de aquel otro que recibe por una operación similar todo el importe en dinero.

Nos encontramos frente a una norma que resulta coherente en atención al hecho imponible objeto de su imposición con la finalidad de evitar gravar dos veces la misma operación, resultando aplicable dicha normativa a todos aquellos sujetos que recibieron un bien como parte de pago en virtud de una operación precedente y no exclusivamente para aquellos sujetos que se dedican habitualmente a la compra y venta de bienes. Este Vocal entiende que los cambios de legislación operado en el tema de marras, con la eliminación de todo requisito para el caso de la comercialización de bienes usados registrables, ha sido la de no provocar una injusticia, desequilibrio e indebida discriminación a la cuestión, dando prioridad a la estructura de la actividad que se pretende gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y no la rigidez formal. En este sentido la Corte Suprema ha expresado: “la interpretación de las leyes impositivas debe atenerse al fin de la mismas y a su significado económico a la verdadera naturaleza del hecho imponible y a la situación real de base, con prescindencia de las formas y estructuras elegidas, a fin de lograr la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva (C.S.J.N. “Parfums Francaise S.R.L” 16/6/92). La falta de claridad de la norma, sus sucesivos cambios y el respeto a los principios de seguridad jurídica, igualdad, generalidad y no confiscatoriedad con la finalidad de evitar la doble imposición, deben primar para evitar la incertidumbre en los contribuyentes. La seguridad jurídica requiere el mantenimiento estricto del principio de legalidad, fijando con precisión los parámetros a los que deben ceñirse, situación que no se encuentra clarificada en el caso de marras, ya que si el legislador hubiera requerido

la inscripción de las Concesionarias para gozar de la base diferencial del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, lo hubiera hecho perdurable y en forma clara y precisa sin dejar lugar a dudas de interpretación, lo que así voto.

2) Voto del Vocal de 5ª Nominación, Sala II, Dr. Carlos Ariel Lapine

En atención a la convocatoria a Acuerdo Plenario, dispuesta por Resolución N° 194/09 de la Presidencia de este Tribunal, corresponde que me expida a efectos de fijar el criterio e interpretación legal uniforme acerca de la base imponible que corresponde aplicar, frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en el caso de comercialización de vehículos automotores usados, previamente adquiridos o recibidos como parte de pago.

Al respecto, considero necesario puntualizar que, a tenor del contenido de los pronunciamientos divergentes que motivan el presente, citados en la mencionada Resolución, advierto que la decisión a adoptar proyectará sus efectos con relación a las obligaciones devengadas desde el 9 de enero de 1999 (art. 61° Ley 12.397) y hasta el día 26 de enero de 2005, ambos inclusive,

Ello así, en tanto la modificación al segundo párrafo del art. 157° del Código Fiscal t.o. 1999 (art. 171° del t.o. 2004), introducida por la Ley 12.397, Impositiva para el año 2000, otorgó vigencia retroactiva al régimen, y a partir del 26/1/05 se eliminó del texto legal la previsión que generó la controversia interpretativa (conf. art. 36 punto 2 de la Ley 13.297, Impositiva para el año 2005).

En ese orden, cabe recordar que la norma citada estableció: *“En el caso de comercialización de bienes usados registrables, (excepto aeronaves y embarcaciones), la base imponible será la diferencia entre su precio de venta y el precio de compra o el monto que se le haya atribuido en oportunidad de su recepción como parte de pago, excepto cuando éstos resulten superior a aquél, en cuyo caso no se computará para la determinación del impuesto. Esta disposición alcanza a los contribuyentes y responsables según el artículo 162 y concordantes, siempre y cuando perfeccionen los contratos de compra-venta por aplicación del*

artículo 237 y cumplan con lo establecido en los artículos 193 y 194, al momento de devengar la base imponible."

Según se desprende, del texto en análisis, el legislador contempló dos supuestos de base imponible diferencial para el cálculo del impuesto. Uno, en el cual la misma está representada por la diferencia entre el precio de venta y el de compra; el otro, cuando se toma la diferencia entre el valor de venta y aquel que se le hubiera asignado al recibirlo en parte de pago. A su vez, para que resulte procedente la aplicación de la base diferencial, la norma estableció, en la parte final del artículo, las condiciones que deben verificarse para que, en ambos supuestos señalados, pueda liquidarse el gravamen sobre dicho parámetro.

Consecuentemente, en aras de acotar y simplificar el alcance de la interpretación a realizar, observo que la finalidad del presente se circunscribe a dilucidar cuál es la condición legalmente impuesta, respecto a tales operaciones efectuadas por los contribuyentes involucrados, para que resulte viable la base diferencial estipulada.

Sobre el punto, vislumbro que la expresión referida al "perfeccionamiento del contrato" torna indispensable recurrir, desde el inicio y en función de las características de los bienes que se trata, al Decreto-Ley 6582/58, que constituye la legislación de fondo en la materia al establecer el Régimen Jurídico del Automotor.

Dicho ordenamiento, en el artículo 1° del Título I, que refiere al dominio de los automotores, su transmisión y prueba, fija que : *"La transmisión del dominio de los automotores deberá formalizarse por instrumento público o privado y sólo producirá efectos entre las partes y con relación a terceros desde la fecha de su inscripción en el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor"*, estableciendo el artículo 6° la obligatoriedad de la inscripción del dominio en el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor. De esta normativa, entonces, emerge el carácter sustancial que reviste la inscripción registral para determinar tanto la titularidad dominial como las consecuencias que ella tiene en el deslinde de la responsabilidad.

En lo inherente a aquellos que desarrollan la actividad de "comerciantes habituales en la compraventa de automotores"..., sujetos que, vale destacar, integran el universo de contribuyentes que abarca esta convocatoria, la propia norma (art. 9, tercer párrafo Decreto-Ley citado) impone la obligación de que los mismos inscriban a su nombre los automotores usados que reciban o adquieran para la reventa posterior.

De lo señalado por la disposición nacional, ahora vinculado con la provincial en análisis, puedo aseverar que el artículo 157° del Código Fiscal t.o. 1999 (171° del t.o. 2004, hasta la reforma por Ley 13.297), cuando alude al perfeccionamiento de tales contratos, está haciendo referencia implícita a la obligación –insoslayable- que tienen dichos comerciantes habituales de inscribir a su nombre la transmisión del automotor en el registro creado al efecto, siendo preciso poner de relieve –en mi opinión- que dicha afirmación no resulta enervada por la terminología utilizada por la norma local (“por aplicación del art. 237”, luego 252), pues esta remisión (que fija la base imponible para el Impuesto de Sellos) se evidencia desprovista de contenido para vincularla con el mentado “perfeccionamiento”, el cual –reitero- se produce con la inscripción en el registro respectivo por parte de quien detenta la posesión del bien y no *“por aplicación del artículo 237”*.

Cabe ahondar en la restante remisión que el legislador realiza, en el último párrafo del artículo 157°, a los artículos 193° y 194° del Código Fiscal t.o 1999 (207° y 208° del t. o. 2004, referidos al impuesto automotor) en los cuales, en lo medular, se establece un conjunto de obligaciones en cabeza de los representantes, consignatarios o agentes autorizados para la venta de vehículos automotores y acoplados nuevos o usados, asumiendo el carácter de deudores solidarios ante el incumplimiento de aquellas.

Al respecto debo manifestar que la única exégesis posible, que otorgaría sentido a la previsión dirigida a obligar a los sujetos mencionados para asegurar –entre otras- el pago del gravamen patrimonial en las operaciones que intervengan, estaría dada por el cumplimiento previo de registrar los vehículos usados a su nombre; caso contrario, de no perfeccionarse la transmisión del bien respecto de éstos, infiero que no sería oponible a ellos la responsabilidad solidaria del pago del tributo en cuestión tal como lo establecen las normas, sin perjuicio de hacer notar que dichas obligaciones se han desdibujado en razón de haberse instituido –desde antaño- a los Encargados de los Registros Seccionales de la Propiedad Automotor como agentes de recaudación del tributo.

Siendo ello así, se refuerza y consolida la interpretación antedicha, en el sentido de considerar que, para que no pueda descartarse, desde el inicio, la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos sobre la base imponible diferencial, el concesionario debe inscribir los vehículos usados a su nombre.

Sentado lo expuesto, cabe detenerse, ahora, en la expresión final de la norma, en cuanto el legislador ha integrado las condiciones al establecer que “...*alcanza a los contribuyentes....que perfeccionen los contratos de compraventa....**al momento de devengar la base imponible***” (el resaltado me pertenece). Esta previsión, en el marco del impuesto que nos ocupa, se ubica en un momento distinto de la operatoria comercial, que no es otro que aquel en que se produce la obtención de ingresos por la venta del vehículo usado comprado o recibido como parte de pago, y que sería –de acuerdo al inciso b) del art. 175° del Código Fiscal t.o. 2004 y conc. anteriores- el de la *“aceptación de la adjudicación, de la facturación o de la entrega del bien o acto equivalente, el que fuere anterior”*.

Es decir, a la conclusión arribada previamente –en cuanto al cumplimiento de la inscripción registral del vehículo a nombre del comerciante habitualista- se debe agregar, como último elemento de las condiciones, el perfeccionamiento del contrato en ocasión de la venta, que está constituido, en materia de automotores, por la registración del bien a nombre del nuevo adquirente.

A resultas de lo expuesto, dejo expresada mi postura sobre el particular, estableciendo la siguiente doctrina legal:

“La aplicación de la base imponible diferencial prevista en el segundo párrafo del artículo 157° del Código Fiscal t.o. 1999, texto según art. 61° punto 9. de la Ley 12.397, luego artículo 171° del t.o. 2004, en el período comprendido desde el 9 de enero de 1999 y hasta el día 26 de enero de 2005, ambos inclusive, se encuentra condicionada a la reunión de los siguientes requisitos:

1°. La inscripción registral del bien usado a nombre del comerciante habitualista cuando compra, o recibe en parte de pago, el vehículo automotor.

2°. La posterior inscripción registral, a nombre del adquirente, al momento de devengarse el impuesto, esto es *“desde la aceptación de la adjudicación, de la facturación o de la entrega o acto equivalente, el que fuera anterior”*, de conformidad al inciso b) del artículo 175° del código Fiscal t.o. 2004 y conc. anteriores.”

3)Voto de la Vocal de 9ª Nominación, Sala III - Cra. Silvia E. Hardoy:

Que mediante Resolución N° 194, la presidente del Tribunal Fiscal de Apelación convocó a los señores Vocales a Acuerdo Plenario, visto lo dispuesto en el artículo 21 del Decreto Ley 7603/70, 34 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal y 12 del Reglamento Interno del Cuerpo, resultando necesario *“que este Tribunal resuelva en pleno y fije doctrina legal uniforme, respecto de la cuestión vinculada a los componentes de la base imponible en la venta de vehículos usados por parte de los concesionarios de automóviles”* (cfr. primer considerando de la Resolución N° 194).

Que la cuestión planteada en el primer párrafo, ha sido resuelta definitivamente por la Ley N° 13.297 (B.O. 26/01/05), al sustituir el texto del artículo 171 del Código Fiscal —T.O. 2004— y disponer en forma clara y precisa que *“En el caso de comercialización de bienes usados recibidos como parte de pago, la base imponible será la diferencia entre su precio de venta y el monto que se le hubiera atribuido en oportunidad de su recepción, excepto cuando éste resulte superior a aquél, en cuyo caso no se computará para la determinación del impuesto”*.

Que siendo ello así, la Resolución de Presidencia N° 194 debe entenderse dirigida a fijar una doctrina legal uniforme respecto de la redacción brindada al artículo citado en el párrafo que antecede —171 del T.O. 2004, correspondiente al artículo 157 del Código Fiscal T.O. 1999— por la Ley 12.397 (B.O. 07/01/00), que en este punto, sustituyó desde su vigencia el texto brindado a la norma por la Ley N° 12.233 (B.O. 4 a 8/01/99).

Que el artículo 157 de dicho Cuerpo normativo —T.O. 1999, numeración que se corresponde con el artículo 171 del T.O. 2004—, dispuso que *“En el caso de comercialización de bienes usados recibidos como parte de pago, la base imponible será la diferencia entre su precio de venta y el monto que se le hubiera atribuido en oportunidad de su recepción, excepto cuando éste resulte superior a aquél, en cuyo caso no se computará para la determinación del impuesto.”* Agregando como segundo párrafo que *“En el caso de comercialización de bienes usados registrables, (excepto aeronaves y embarcaciones), la base imponible será la diferencia entre su precio de venta y el precio de compra o el monto que se le haya atribuido en oportunidad de su recepción como parte de pago, excepto cuando éstos resulten superior a aquél, en cuyo caso no se computará para la determinación del impuesto. Esta disposición alcanza a los contribuyentes y responsables según el artículo 162°*

y concordantes, siempre y cuando perfeccionen los contratos de compra-venta por aplicación del artículo 237° y cumplan con lo establecido en los artículos 193° y 194°, al momento de devengar la base imponible.”

Que para analizar correctamente la cuestión sometida a plenario, es dable señalar que la Corte Suprema de Justicia Nacional ha expresado que no es admisible una interpretación que equivalga a la prescindencia del texto legal (*Fallos*: 300:558 y 687 --LA LEY, 1978-D, 295--; 301:595 y 958, entre otros), desde que la primera fuente de hermenéutica de la ley es su letra (*Fallos*: 299:167 --LA LEY, 1978-B, 308--, entre muchos otros). Por otra parte, la inconsecuencia o la falta de previsión no se suponen en el legislador (*Fallos*: 296:372; 297:142 --LA LEY, 1977-A, 18; 1977-C, 455--; 300:1080), en tanto que cuando la ley emplea determinados términos es la regla más segura de interpretación la de que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, por cuanto, en definitiva, el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador (*Fallos*: 299:167 --LA LEY, 1978-B, 308--) y, en tal sentido, debe siempre preferirse la interpretación que favorece, y no la que dificulta los fines perseguidos por la norma (*Fallos*: 298:180 --LA LEY, 1978-A, 36--). Siguiendo las reglas de hermenéutica aludidas, surge claramente que el legislador, al suprimir del texto legal la referencia contenida en la anterior redacción —brindada por la Ley 12.233 (B.O. 4 a 8/01/99), vinculada a la inscripción definitiva en el Registro Nacional de la Propiedad Automotor, ha pretendido modificar dicha cuestión excluyendo tal requisito.

Que según lo sostuvo la suscripta, en el voto expuesto en autos “Luis M. Comerio y CIA S.A.” (de fecha 14/05/09, Registro N° 1664), la redacción otorgada al artículo 157 del Código Fiscal —T.O. 1999, correspondiente al artículo 171 del T.O. 2004— por la Ley N° 12.397, no implica subordinar la posibilidad de utilizar la base imponible diferencial en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a la inscripción en el Registro Nacional de la Propiedad Automotor del bien recibido a nombre del comerciante habitualista, tal como lo disponía la norma en su anterior redacción (texto según Ley N° 12.233).

Que por el contrario, el artículo 157 (Código Fiscal T.O. 1999 texto según Ley N° 12.397) únicamente remite a los artículos 237, 193 y 194 (del Código Fiscal —T.O. 1999—) a los efectos de asegurar la debida percepción —por parte del Fisco Provincial— del Impuesto de Sellos y a los Automotores. Sin embargo, de ello no puede derivarse la obligación de inscribir el bien registrable a nombre del

comerciante habitualista, como requisito necesario para conformar la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Que el criterio expuesto, se ve ratificado por la modificación operada al artículo aludido por la Ley N° 13.297 (B.O. 26/01/05), toda vez que el legislador entendió conveniente regresar al texto de la norma existente con anterioridad a la redacción brindada por las Leyes N° 12.233 y 12.397, a fin de concluir los problemas interpretativos suscitados.

Que de conformidad a las consideraciones vertidas, la suscripta deja sentada su opinión a efectos de fijar la correspondiente interpretación legal, con respecto a la cuestión que refieren los considerandos de la Resolución N° 194 que convoca al presente Acuerdo Plenario.

4) Voto de la Vocal de 4ª Nominación, Sala II, Laura C. Ceniceros:

Habiendo votado oportunamente en autos “**GUSPAMAR S.A.**”, sentencia de la Sala II que integro como Vocal de 4ta. Nominación, de fecha 13/12/2007, sobre la cuestión controvertida que hoy nos convoca a Acuerdo Plenario, y no existiendo a mi entender razón alguna que me lleve a modificar el criterio resolutivo adoptado en la misma, en honor a la brevedad me eximo de hacer comentarios adicionales que estimo innecesarios y adhiero plenamente al Voto del Dr. Carlos Ariel Lapine, quien fuera el Vocal Instructor en dicha causa.

5) Voto de la Vocal de 7ª Nominación, Sala III, Dra. Mónica V. Carné:

Adhiero al voto del Dr. Carlos Ariel Lapine.

6) Voto de la Vocal de 8ª Nominación, Sala III, Dra. Dora Mónica Navarro:

Adhiero al voto del Dr. Carlos Ariel Lapine.

En consecuencia y a mérito de la votación precedente, los señores Vocales, **por mayoría**, acuerdan que corresponde establecer la siguiente doctrina legal: **“La aplicación de la base imponible diferencial prevista en el segundo párrafo del artículo 157º del Código Fiscal T.O. 1999, texto según Art. 61º punto 9. de la Ley 12.397, luego artículo 171º del T.O. 2004, en el período comprendido desde el 9 de enero de 1999 y hasta el día 26 de enero de 2005, ambos inclusive, se encuentra condicionada a la reunión de los siguientes requisitos:**

1º. La inscripción registral del bien usado a nombre del comerciante habitualista cuando compra, o recibe en parte de pago, el vehículo automotor.

2º. La posterior inscripción registral, a nombre del adquirente, al momento de devengarse el impuesto, esto es *“desde la aceptación de la adjudicación, de la facturación o de la entrega o acto equivalente, el que fuera anterior”*, de conformidad al inciso b) del artículo 175º del Código Fiscal T.O. 2004 y conc. anteriores.”

Siendo las catorce horas se da por finalizado el acto, firmando los Señores Vocales y la señora Presidenta, por ante mí, doy fe.