

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Buenos Aires, 29 de mayo de 2025

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Kia Argentina S.A. c/ Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones s/ demanda contencioso administrativa", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

1º) Que Kia Argentina S.A. (en adelante, "Kia") promovió demanda contencioso administrativa contra la resolución de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones, y sus confirmatorias, que determinó el impuesto de sellos al 31 de marzo de 2011 y aplicó una multa con fundamento en el impuesto omitido. Solicitó que se declare la inconstitucionalidad del último párrafo del artículo 174 del Código Fiscal de la Provincia de Misiones que grava con el impuesto de sellos a los contratos entre ausentes con cláusulas de aceptación ficta con fundamento en que dicha norma transgrede el compromiso de respetar el principio de instrumentalidad asumido por dicha provincia al adherir a la ley 23.548 de coparticipación federal de impuestos.

2º) Que el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones rechazó la demanda. Sostuvo que la "solicitud de adhesión" y el "Reglamento General para Concesionarios" suscriptos por los concesionarios y luego remitidos a Kia para su evaluación constituyen un contrato de adhesión que se encuentra alcanzado por el impuesto de sellos. Señaló que mediante dichos instrumentos los concesionarios adhieren a las condiciones preestablecidas por Kia y que la solicitud de adhesión contempla la aceptación ficta al proceder la empresa a la entrega de los vehículos al concesionario. Afirmó que el artículo 174, último párrafo, del Código Fiscal provincial que

grava los contratos celebrados entre ausentes con cláusulas de aceptación tácita no transgrede el artículo 9º, inciso b, ap. 2, de la ley 23.548 toda vez que dicha ley convenio no establece que los instrumentos deban estar firmados por ambas partes, sino que únicamente requiere la existencia de una manifestación inequívoca de la voluntad que puede perfeccionarse aun de forma ficta. Finalmente, sostuvo que las disposiciones contractuales contenidas en el reglamento general para concesionarios determinaban que la solicitud de adhesión aceptada tácitamente por Kia reunía los caracteres de un título jurídico por el cual podía ser exigido el cumplimiento de tales obligaciones sin necesidad de otro documento y prescindiendo de los actos que efectivamente realizasen las partes involucradas.

3º) Que la actora interpuso el recurso extraordinario cuya denegación motivó la interposición de la presente queja. Sostiene que la sentencia apelada es arbitraria y plantea la inconstitucionalidad del último párrafo del artículo 174 del Código Fiscal provincial. Afirma que la solicitud de adhesión no constituye un instrumento alcanzado por el impuesto de sellos en razón de que su suscripción por parte de los concesionarios no produce el nacimiento de derechos y obligaciones para las partes. Señala que dicha solicitud no fue aceptada en forma expresa por Kia, sino mediante la entrega de los vehículos solicitados. Se agravia de que la provincia pretenda gravar con el impuesto de sellos a actos de cumplimiento, aplicando el principio de la realidad económica y apartándose del principio de instrumentación que rige el impuesto de sellos conforme lo establecido en el artículo 9º, inciso b, ap. 2, de la ley 23.548.

4º) Que las normas involucradas en la cuestión de constitucionalidad planteada por el recurrente —artículo 174, último párrafo, del



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Código Fiscal de la Provincia de Misiones y la ley 23.548 de coparticipación federal de impuestos— son de derecho público local a la luz de conocida jurisprudencia del Tribunal (Fallos: [314:862](#); [318:2551](#); [322:1781](#); [327:1789](#); [330:1718](#); [332:1007](#); [344:1845](#), entre otros). En esas condiciones, el recurso deducido solamente podría ser admisible en tanto los agravios basados en la arbitrariedad que se endilga a la sentencia apelada fuesen suficientemente fundados (arg. Fallos: [336:734](#); en igual sentido, Fallos: [336:694](#), voto concurrente del juez Maqueda, considerando 11), tal como ocurre en esta causa con los agravios referidos al modo en que el *a quo* resolvió el conflicto de validez de normas de derecho intrafederal ya señalado.

5°) Que el artículo 174 del Código Fiscal de la Provincia de Misiones (Ley XXII N° 35), al gravar con el impuesto de sellos a los "*actos entre ausentes*", establece en su último párrafo que "[q]uedan comprendidos como actos jurídicos y operaciones gravados, los contratos entre ausentes con cláusulas de aceptación ficta formalizados mediante propuestas, pedidos, presupuestos, compromiso o promesa de venta, pro formas, ofertas o cartas de ofertas aceptadas tácitamente o en forma pura y simple".

6°) Que el artículo 9°, inciso b, ap. 2, de la ley 23.548 establece: "*En lo que respecta al impuesto de sellos recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia, y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21.526.*

Se entenderá por instrumento toda escrituras (sic), papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera

que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes".

7°) Que el mencionado artículo 9°, inciso b, ap. 2, de la ley 23.548 se origina en la reforma introducida por ley 22.006 al régimen de coparticipación federal establecido por la ley 20.221. Dicha reforma tuvo por finalidad ahondar en el objetivo de evitar las consecuencias negativas provocadas por la doble imposición mediante el diseño de una nueva política uniforme que contempló la armonización de la configuración técnica de los tributos reservados a las provincias, en particular en materia de impuestos sobre los ingresos brutos y de sellos (Fallos: [327:1051](#), considerando 4°).

Concretamente sobre el impuesto de sellos, la nota de elevación al Poder Ejecutivo que acompañó al proyecto de la ley 22.006 destacó que, al efectuarse la unificación del régimen de coparticipación, la ley 20.221 había abandonado la denominación tradicional de "*impuestos de sellos*" reemplazándola por la de "*impuestos sobre actos, contratos y operaciones*". Observó que este "*exceso de virtuosismo técnico*" empleado para designar de "*forma elíptica*" al impuesto de sellos, que siempre había recaído sobre "*actos, contratos y operaciones a título oneroso, instrumentados*", provocó "*malas interpretaciones*" sobre la naturaleza del impuesto. Al respecto, señaló que la nueva denominación del impuesto había sido "*tomada por algunas jurisdicciones no como tal, sino como definición de hecho o base imponible*", lo que condujo "*a excesos de imposición que desvirtúan la esencia del régimen de coparticipación, al apartarse de su espíritu. La interpretación casuística de la*



Corte Suprema de Justicia de la Nación

comentada expresión llevaría a la incongruencia de gravar el universo de las posibilidades de imposición con lo que toda la estructura del régimen de coparticipación perdería su razón de ser".

A fin de evitar tales interpretaciones que desnaturalizaban el impuesto, el proyecto de la ley 22.006 adoptó dos medidas: por un lado, volver a la denominación tradicional de "impuestos de sellos"; y, por el otro, *"limitar sus alcances al de un impuesto a la instrumentación"*, para lo cual, se sostuvo, *"resulta imprescindible definir el concepto de instrumentación ya que, en la materia, la jurisprudencia de las distintas jurisdicciones es disímil"*. El artículo 2º de la ley 22.006 sustituyó al inciso b del artículo 9º de la ley 20.221 introduciendo el ap. 2 con la redacción que se mantiene en la ley 23.548.

8º) Que al adherir sin limitaciones ni reservas a la ley 23.548 mediante la ley provincial 2515, del 23 de junio de 1988 (B.O. 5 de junio de 1988), la Provincia de Misiones aceptó la definición de instrumento contenida en el artículo 9º, inciso b, ap. 2 de dicha ley que —como se ha señalado— tuvo por finalidad restringir el alcance del impuesto de sellos según su verdadera naturaleza de impuesto a la instrumentación. Dicha definición quedó incorporada al derecho público local con la jerarquía superior que ostentan las leyes convenio, que obliga a las legislaturas provinciales a ajustarse a las características básicas del impuesto de sellos establecidas en la ley 23.548 en caso de decidir su establecimiento. En efecto, el artículo 9º, inciso b, ap. 2 se encuentra incluido en el capítulo de la ley 23.548 titulado *"Obligaciones emergentes del régimen de esta ley"*, circunstancia que junto a la inequívoca claridad de su redacción *"impide sustraerse de su vigencia so pretexto de que se trata tan sólo de una pauta orientadora"* ("Grafa", Fallos: [321:358](#)).

9°) Que se encuentra fuera de discusión que la operatoria entre la actora y las concesionarias se desarrolla en base a tres documentos relevantes: un reglamento general que regula la relación comercial de Kia con sus concesionarios; la solicitud de adhesión elaborada por Kia para que los concesionarios se ofrezcan como tales, las cuales son completadas y firmadas por los concesionarios y presentadas a Kia, quien no tiene un plazo concreto para aceptarlas; y las órdenes de pedido de vehículos realizadas por los concesionarios luego de que Kia hubiera constatado los requisitos y exigencias para ser concesionario. Cuando Kia entrega los vehículos, la solicitud de adhesión del concesionario respectivo se considera aceptada tácitamente.

La sentencia apelada confirmó la determinación de oficio impugnada con fundamento en la aplicación del último párrafo del artículo 174 del Código Fiscal provincial al sostener que "*está específicamente receptada en la norma la aceptación ficta como hecho imponible*" que "*se perfecciona con los actos de cumplimiento realizados (...) los que resultan inequívocas manifestaciones de obligarse (entrega de los automóviles)*" (fs. 210 vta.). Agregó que "*existe una relación claramente contractual, tanto por la 'Solicitud de adhesión' como por el 'Reglamento General para Concesionarios'*" (id.) constituyendo ambos instrumentos contratos de adhesión "*con la evidente voluntad expresada por ambas partes, una al firmar y la otra al realizar (por acción u omisión) los actos que formalizan la relación y dan por válido el instrumento y las cláusulas en él insertas*" (fs. 210 vta./211). Señaló que todo lo expuesto "*está contemplado por el CF y alcanzado por el impuesto de sellos*" y que en la solicitud de adhesión está contemplada la aceptación ficta por parte de



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Kia en cuanto dispone que "*esta Solicitud también se entenderá aceptada de conformidad por KASA en el supuesto que la misma proceda a la entrega de Vehículos al concesionario*" (fs. 211).

10) Que las menciones en la decisión recurrida a la "*aceptación ficta como hecho imponible*", a las "*inequívocas manifestaciones de obligarse*", a la "*relación claramente contractual*", a la "*evidente voluntad expresada por ambas partes*" y a que "*lo relevante es la naturaleza jurídica del acto*" (fs. 210 vta. y 211) revelan que el *a quo* interpretó la norma impugnada como si el requisito de la instrumentación establecido en el artículo 9º, inciso b, ap. 2 de la ley 23.548 no le resultase aplicable, reavivando la problemática que la ley 22.006 buscó solucionar hace más de 40 años al restringir el ejercicio del poder tributario local.

En efecto, el *a quo* interpretó el impuesto de sellos provincial como si tuviese la naturaleza jurídica de un impuesto "*sobre actos, contratos y operaciones*" que había sido señalada por la nota del proyecto de la ley 22.006 como la causante de los excesos de imposición que desvirtuaban la esencia del régimen de coparticipación al utilizar dicho *nomen juris* como definición de hecho o base imponible. Tal interpretación —gravemente equivocada— fue justamente la que había motivado la reforma introducida por la ley 22.006 al régimen de coparticipación de la ley 20.221 que consistió en volver a la denominación tradicional de "*impuestos de sellos*" y, concretamente, en introducir en el artículo 9º, inciso b, ap. 2 una definición del concepto de instrumentación a los efectos de limitar sus alcances a un "*impuesto a la instrumentación*" y evitar que se utilizara el impuesto para "*gravar el universo de las posibilidades de imposición*" (cfr. nota citada).

A partir de entonces, la existencia de un instrumento pasó a ser la condición relevante establecida, primero en la ley 20.221 y luego en la ley de coparticipación 23.548, para determinar el marco dentro del cual pueden ejercerse las atribuciones provinciales ([CSJ 692/2010 \(46-A\)/CS1 "Asociación de Bancos Privados de Capital Argentino \(ADEBA\) y otros c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa de certeza"](#), sentencia del 12 de septiembre de 2023, considerando 13 del voto conjunto de los jueces Rosatti y Maqueda y considerando 12 del voto conjunto de los jueces Rosenkrantz y Lorenzetti) y en base al cual debe examinarse cuidadosamente el agravio sobre la inconstitucionalidad de la norma local impugnada por oponérsele. Pese a tales exigencias, la sentencia prescindió del requisito de la instrumentación que determina que no existe el hecho imponible por el impuesto de sellos si el acto en cuestión no se encuentra instrumentado, no pudiendo presumirse la existencia del instrumento aun cuando se pruebe que el contrato existe (Fallos: 342:971, considerando 8°).

Por tal motivo, esta Corte consideró que resulta insuficiente para configurar un instrumento la suscripción de una parte de una solicitud de adhesión a un plan de ahorros, pues ese documento no revestía por sí mismo los caracteres exigidos por la ley de coparticipación federal para la configuración del "instrumento" que resulta gravable por el impuesto de sellos, en la medida que la autosuficiencia requiere la posibilidad de exigir el cumplimiento de las obligaciones "sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes" (Fallos: [347:811](#)).

11) Que respecto del agravio sobre la inconstitucionalidad del último párrafo del artículo 174 del Código Fiscal provincial, la sentencia sostuvo que el artículo 9°, inciso b, ap. 2, de la ley 23.548 "*en ningún lugar (...) dispone*



Corte Suprema de Justicia de la Nación

que los instrumentos deben estar firmados por ambas partes" puesto que "lo que exige la norma es el perfeccionamiento del acto, mediante un instrumento, no dice que necesita estar firmando por ambas partes, sino que debe estar presente la manifestación inequívoca de la voluntad de ambas partes, las cuales (sic) pueden (sic) perfeccionarse de variadas maneras, aun de forma ficta" (fs. 211/211 vta.). Agregó que "la firma no es un elemento imprescindible para el CF —ni para la Ley de Coparticipación—, sino que se necesita que la voluntad de las partes sea manifiesta, la cual se puede verificar en este caso con la firma de los concesionarios por un lado, y por el otro con los hechos desplegados de manera inequívoca por parte de Kia —aceptación tácita del art. 174 CF—" (fs. 211 vta.).

El *a quo* incurrió en un contrasentido al concluir en que lo que exige la ley 23.548 es el perfeccionamiento del contrato mediante "*un instrumento*" sin necesidad de que se encuentre firmado por ambas partes, pues sin el consentimiento de estas reflejado en dicho único documento no hay manera de que por sí solo "*revista los caracteres exteriores de un título jurídico*" y de que reúna la autosuficiencia requerida para poder exigir el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen las partes contratantes (Fallos: [338:203](#); [342:971](#)). Asimismo, incurrió en una contradicción al sostener que para el perfeccionamiento del impuesto de sellos alcanza con una "*manifestación inequívoca de la voluntad de ambas partes (...) aun de forma ficta*" pero al mismo tiempo insistir en la exigencia de que el contrato se perfeccione mediante un instrumento.

A los efectos de sostener la existencia de un único título jurídico alcanzado por el impuesto, la sentencia considera que la sumatoria de los tres

documentos que integran la operatoria de la actora —reglamento general, solicitud de adhesión y orden de pedido— junto con la aceptación tácita de la solicitud de adhesión constituyen un contrato de adhesión. Sin embargo, de ninguno de tales documentos, ni de todos ellos, surge autónomamente el perfeccionamiento del contrato de adhesión al que se refiere el *a quo* ni la posibilidad de exigirse el cumplimiento de las obligaciones respectivas sin necesidad de recurrir a otro documento. La presencia de este conjunto instrumental podría demostrar la existencia de una relación contractual entre las partes —lo que no se encuentra en discusión— pero no conduce a demostrar el acaecimiento del hecho imponible del impuesto de sellos sino, por el contrario, prueba la carencia de un instrumento único que resulte gravable por aquel (Fallos: [326:2164](#)). El Tribunal ha afirmado que en materia de impuesto de sellos el principio de la realidad económica carece de la relevancia que pueda tener respecto a otros tributos en razón de que lo que se grava es la instrumentación del acto (Fallos: [327:1108](#)). Dicho requisito de la instrumentación no solo debe ser respetado por los fiscos provinciales al interpretar y aplicar el impuesto de sellos sino también, y fundamentalmente, por las legislaturas locales al diseñar tal impuesto.

12) Que sobre la base de las consideraciones precedentes, cabe concluir en que el pronunciamiento apelado resulta descalificable en los términos de la doctrina sobre arbitrariedad de sentencias, pues ha convalidado la constitucionalidad de una norma local con un razonamiento que presenta groseras deficiencias lógicas del razonamiento y una total ausencia de fundamento normativo (Fallos: [324:4321](#); [326:3485](#); [344:2430](#)).

En definitiva, si bien el análisis de compatibilidad de una norma local con la ley de coparticipación federal resulta como principio una materia



Corte Suprema de Justicia de la Nación

ajena al recurso extraordinario federal, ello no implica relevar a los superiores tribunales de llevar a cabo un examen suficiente y riguroso de la letra y el espíritu de esa norma de vital trascendencia, que dé respuesta a los planteos de los contribuyentes de forma coherente con el derecho intrafederal.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Agréguese la presentación directa a los autos principales y reintégrese el depósito de fs. 70/71. Notifíquese y devuélvanse los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo expresado en la presente.

VOTO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON RICARDO LUIS
LORENZETTI

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido correctamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el suscripto y a los que cabe remitir por razones de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Agréguese la presentación directa a los autos principales y reintégrese el depósito de fs. 70/71. Notifíquese y devuélvanse los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo expresado en la presente.



CSJ 806/2020/RH1

Kia Argentina S.A. c/ Dirección General
de Rentas de la Provincia de Misiones s/
demanda contencioso administrativa.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Recurso de queja interpuesto por **Kia Argentina S.A.**, representada por el **Dr. Cristian Alberto Kruger**.

Tribunal de origen: **Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones**.

KIA ARGENTINA S.A. C/ DIRECCION GENERAL DE RENTAS DE LA PROVINCIA DE MISIONES s/ demanda contencioso administrativa.



Ministerio Público

Procuración General de la Nación

MONTI Firmado digitalmente por MONTI
Laura Mercedes Laura Mercedes
Fecha: 2023.03.22 16:23:00 -03'00'
S

S u p r e m a C o r t e :

-I-

Según surge de las actuaciones digitales obrantes en el sistema de consulta de causas web del Poder Judicial de la Nación (al que se referirán las citas siguientes), a fs. 208/215 de las actuaciones principales, el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones rechazó la demanda contencioso administrativa interpuesta por Kia Argentina S.A. (en adelante, Kia). De esa manera, confirmó la resolución 833/11 de la Dirección General de Rentas y sus confirmatorias (resolución 5.073/11, de la DGR y 126/2015, del Ministerio de Hacienda), por medio de las cuales se había determinado el impuesto de sellos al 31 de marzo de 2011, con más sus intereses, y había aplicado una multa con fundamento en el impuesto omitido.

Para así decidir, en cuanto aquí interesa, señaló que entre Kia y sus concesionarias existe una relación contractual, conformada por una "solicitud de adhesión" y el "Reglamento General para Concesionarios" (en adelante, el Reglamento), que son suscriptos por los concesionarios y luego remitidos a Kia para su evaluación.

Sostuvo que aquellos instrumentos constituyen contratos de adhesión que están alcanzados por el impuesto de sellos, porque cuentan con la firma del titular o apoderado del concesionario, quien se adhiere a las condiciones preestablecidas por Kia, y porque esa solicitud es

posteriormente aceptada tácitamente por la actora *"al realizar (por acción u omisión) los actos que formalizan la relación y dan por válido el instrumento y las cláusulas en él insertas"*.

Al respecto, resaltó que en la propia solicitud se contempla la aceptación ficta por parte de Kia, al disponer que *"esta Solicitud también se entenderá aceptada de conformidad por KASA en el supuesto que la misma proceda a la entrega de Vehículos al concesionario"*.

Siguiendo ese orden de ideas, señaló que el Código Fiscal local grava los contratos celebrados entre ausentes con cláusulas de aceptación tácita y afirmó que ello no resulta violatorio de los lineamientos que la ley 23.548 establece respecto del impuesto de sellos, toda vez que esta ley-convenio no establece que los instrumentos deban estar firmados por ambas partes.

Al contrario, sostuvo que el art. 9°, inc. b), de la ley 23.548, únicamente requiere la *"manifestación inequívoca de la voluntad..., las cuales pueden perfeccionarse de variadas maneras, aun de forma ficta"*.

Señaló que tales extremos se verifican en el caso *"con la firma de los concesionarios, por un lado, y por el otro con los hechos desplegados de manera inequívoca por parte de Kia - aceptación tácita del art. 174 CF"*.

-II-

La actora interpuso el recurso extraordinario de fs. 220/234, cuyo rechazo por el *a quo* a fs. 276/279vta., motivó la presente queja.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

La demandante, en primer lugar, explica que en su operatoria existen tres documentos relevantes. En primer lugar, un reglamento general, que tiene carácter normativo y regula la relación comercial de Kia con sus concesionarios. En segundo lugar, una "solicitud estándar" elaborada por la actora para que los concesionarios se ofrezcan como tales. Precisa que, para ello, deben completarlas, firmarlas y presentarlas a la accionante, quien no tiene un plazo concreto para aceptarlas. En tercer lugar, las órdenes de pedido de vehículos.

Sostiene que la "solicitud estándar" no constituye un instrumento alcanzado por el impuesto de sellos, toda vez que su firma por parte de los pretendidos concesionarios no produce el nacimiento de derechos y obligaciones para las partes, ni obliga a Kia a la entrega de vehículos.

Explica que ello es así, porque la "solicitud estándar" no fue aceptada en forma expresa por Kia y se requieren de actos posteriores y la emisión de otros documentos para poder considerar iniciada la relación comercial.

Al respecto, destaca que la "solicitud estándar" solamente se considera aceptada una vez que se procede a la entrega de los vehículos.

Por tales motivos, considera que la Provincia pretende gravar con el impuesto de sellos el negocio subyacente a la "solicitud estándar", al integrar el hecho imponible con "actos de cumplimiento" por parte de Kia.

En otras palabras, refiere que la demandada aplicó el principio de realidad económica y dejó de lado el de instrumentación que rige en la materia, de conformidad con lo dispuesto en el art. 9°, ap. 2), de la ley 23.548, a la que la Provincia de Misiones adhirió sin limitaciones ni reservas.

Por ello, plantea la inconstitucionalidad del art. 174 del Código Fiscal, porque grava con el impuesto de sellos actos entre ausentes con cláusulas de aceptación tácita.

-III-

En estos términos, corresponde recordar que la ley 23.548 estableció una serie de obligaciones a la que deben sujetarse las provincias con el fin de obtener el armónico funcionamiento del sistema de distribución de competencias tributarias y lograr un reparto equitativo del producido de los impuestos nacionales que integran dicho mecanismo (Fallos: 326:2164; 342:971).

En lo relativo al impuesto de sellos, en el art. 9°, inc. b), la citada ley preceptúa que deberá recaer "sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia, y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21.526".

Asimismo, precisa que: "Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes".

Al respecto, en Fallos: [321:358](#) se ha señalado que la inclusión de esta norma en el capítulo de la ley 23.548 titulado "*Obligaciones emergentes del régimen de esta ley*", tiene por finalidad autónoma evitar la regulación dispar del impuesto en las diversas jurisdicciones. Se agregó allí que la *ratio legis* inspiradora de la fijación original de las pautas caracterizadoras de los gravámenes estuvo orientada a restringir, dentro de cauces uniformes, el ejercicio del poder tributario local, para obtener un mínimo de homogeneidad en la imposición autorizada, y que también se tuvo en miras evitar anticipadamente, por medio de dicho marco regulatorio, la eventual superposición del impuesto de sellos con otros tributos nacionales coparticipados. Dicho precepto fue reiterado en Fallos: [326:2164](#) y [342:971](#), entre otros.

-IV-

Sentado ello, observo que el *a quo* se apartó de los lineamientos establecidos en el régimen referido en el apartado anterior, al sostener que en este caso el contrato se había formalizado con "*la firma de una sola de las partes (concesionaria) a la cual resta la aceptación de la otra parte, la cual se perfecciona con los actos de cumplimiento realizados -para el caso, aceptación ficta- los que resultan inequívocas*

manifestaciones de obligarse (entrega de los automóviles)" (este subrayado, así como lo siguientes, me pertenecen).

Para así decidir, destacó que el art. 174 del Código Fiscal local establece, en cuanto aquí interesa, que: *"quedan comprendidos como actos jurídicos y operaciones gravados, los contratos entre ausentes con cláusulas de aceptación ficta formalizados mediante propuestas, pedidos, presupuestos, compromiso o promesa de venta, pro formas, ofertas o cartas de ofertas aceptadas tácitamente o en forma pura y simple".*

Por ello, tengo para mí que la decisión impugnada se fundó en una norma local -el art. 174 del Código Fiscal transcripto-, que se halla en contravención a lo dispuesto por el art. 9º, inc. b), de la ley 23.548, en cuanto exige que el *"instrumento" gravado revista los caracteres de un título jurídico, con el que se pueda exigir el cumplimiento de las obligaciones, "sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes"* (arg. de Fallos: [327:1051](#), [1083](#) y [1108](#); [329:2231](#); [330:2617](#) y [331:2685](#), entre otros).

Para ratificar lo expuesto, basta con observar que en el decisorio apelado se reconoce que el documento examinado en este caso cuenta únicamente con la firma del titular o apoderado del concesionario y requiere de la demostración de los *"hechos desplegados de manera inequívoca por parte de Kia"* para el perfeccionamiento del contrato y de la relación contractual.

Por tales motivos, en mi opinión, asiste razón a la actora en cuanto señala que el art. 174 del Código Fiscal debe ser privado de validez con fundamento en el principio de



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

supremacía federal contenido en el art. 31 de la Constitución Nacional (Fallos: [323:1705](#); [329:792](#); [335:996](#)).

En tales condiciones, estimo que la decisión impugnada resulta descalificable como acto jurisdiccional válido, con arreglo a la doctrina de esta Corte Suprema sobre arbitrariedad de las sentencias (Fallos: [326:2164](#); [331:47](#); [338:203](#) entre otros).

-V-

Finalmente, frente a la solución que aquí propicio, considero que el tratamiento de los restantes planteos deviene inoficioso.

-VI-

En virtud de las consideraciones que anteceden, y para la hipótesis de que V.E. comparta los fundamentos expuestos precedentemente, entiendo que corresponde hacer lugar al presente recurso de hecho, declarar formalmente admisible el recurso extraordinario, revocar la sentencia apelada y ordenar que -por quien corresponda- se dicte una nueva conforme a derecho.

Buenos Aires, de marzo de 2023.