

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**  
**Laura**  
**Mercede**  
**S**

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

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. 9º, 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.

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**

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 pretensos 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

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**

*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

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***

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.