

IMPUESTO DE SELLOS Y CARTAS DE OFERTA. CASO “KIA ARGENTINA SA C/RENTAS DE MISIONES” (CSJN, 29/5/2025)



¿Es útil? (7) (0)

Daniel González  23/07/2025

SUMARIO:

El objetivo de la colaboración es hacer un repaso del ordenamiento jurídico del tema a la luz de un reciente decisorio, en el que la Corte Suprema nacional vuelve a considerar cómo deben interpretarse los instrumentos gravados por sellos, cuando hay una aceptación tácita sin firma bilateral.

Esta doctrina fue publicada en:

- Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)

Kia Argentina SA c/Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones s/demanda contencioso administrativa - Corte Sup. Just. Nac. - 29/05/2025

I - INTRODUCCIÓN

Aunque han pasado más de 20 años desde que la Corte Suprema estableció que las cartas de oferta no están alcanzadas por el impuesto de sellos, el tema sigue generando fallos relevantes, como este reciente caso entre KIA Argentina SA y Rentas de la Provincia de Misiones.

Mi objetivo en este trabajo pretende ser una ayuda para todos aquellos que transitamos este campo del saber y nos enfrentamos al desafío de redactar una carta de oferta que pueda, con posterioridad, atravesar una fiscalización sin sobresaltos. Por ello iré detallando los conceptos básicos que tenemos que tener en cuenta y las condiciones que sustentarán sólidamente nuestra defensa.

II - ¿QUÉ DICE LA LEY DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS (L. 23548 -LCFI-) RESPECTO A LOS REQUISITOS QUE DEBE REUNIR UN INSTRUMENTO PARA SER GRAVADO POR EL IMPUESTO DE SELLOS?

Tenemos que ir al art. 9, inc. b), pto. 2), que dice: *“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 21526.*

*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 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.

La imposición será procedente, tanto en el caso de concertaciones efectuadas en la respectiva jurisdicción, como en el de las que, efectuadas en otras, deban cumplir efectos en ella, sean lugares de dominio privado o público, incluidos puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos, y demás lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado nacional, en tanto esa imposición no interfiera con tal interés o utilidad.

Cuando se trate de operaciones concertadas en una jurisdicción que deban cumplimentarse en otra u otras, la Nación y las provincias incorporarán a sus legislaciones respectivas cláusulas que contemplen y eviten la doble imposición interna”.

III - ¿QUÉ CONCEPTOS BÁSICOS SE DERIVAN DE LA LCFI?

1. **La LCFI no es solamente una pauta orientadora**, como pretendían algunas provincias, la finalidad es evitar la regulación dispar, entre las distintas jurisdicciones, para establecer un mínimo de homogeneidad y evitar la superposición del impuesto de sellos con otros tributos nacionales coparticipados.
2. **La LCFI tiene un estatus jurídico especial**, al igual que los pactos fiscales, que están por encima de las normas locales, no admitiendo su derogación unilateral. Si se quiere modificar alguna cuestión de la LCFI se tienen que poner de acuerdo todas las provincias (ver el caso “Pcia. de Entre Ríos c/Estado Nacional”, CSJN, 1/10/2019).
3. En el caso “Banco Río de La Plata c/La Pampa” (CSJN, 4/7/2003) se dijo que las provincias que adhirieron sin limitaciones ni reservas a la LCFI aceptan implícitamente la definición de instrumento. **Por tanto, si hay un desvío de la normativa local, eso es inválido.**

IV - ¿QUÉ ES IMPORTANTE DESTACAR DEL PTO. 2 DEL INC. B) DEL ART. 9) DE LA LCFI?

El impuesto va a recaer sobre:

1. Actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados. **Tiene que cumplir con el requisito de autosuficiencia.**
2. Contratos a título oneroso formalizados por correspondencia. **También tiene que cumplir con el requisito de autosuficiencia.**
3. Sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la ley de entidades financieras. **Único caso que no tiene que ver con instrumentos.** Aquí es solamente una contabilización, que hace el banco de las entregas o recepciones de dinero.

¿Qué se entiende por instrumento?

Toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual sea exigible el cumplimiento de las obligaciones, sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes. **Es decir que, si se pretende gravar el instrumento, este tiene que ser autosuficiente.**

V - BREVE REPASO DE ALGUNOS CONCEPTOS BÁSICOS DE NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO

1. **Acto jurídico:** son los actos voluntarios lícitos que tengan por fin inmediato establecer a las personas relaciones jurídicas, crear, modificar, transferir, conservar o aniquilar derechos.
2. **Actos jurídicos que nos interesan en sellos:**
 - a) Contratos.
 - b) Las manifestaciones unilaterales. Reconocimiento de deudas.
 - c) Títulos de crédito. Pagaré.
 - d) Constitución de derechos reales. Hipoteca y prenda.

3. **La firma de las partes:** es una condición esencial para la existencia de un acto en forma privada, porque es el medio a través de la cual se expresa la voluntad; si no existe voluntad, no hay acto jurídico. La firma tiene que ser ológrafa o digital, ley 25506 (que no es la electrónica). **Es decir que un documento electrónico con firma digital está gravado.**

4. **Novedad del art. 287, Código Civil y Comercial:** instrumentos particulares no firmados (cualquier tipo de documento escrito, impreso, registro visual, auditivo, o cualquier otro medio que contenga información, pero no esté firmado). En sellos nos interesan los instrumentos firmados, por tanto estos instrumentos no están **gravados por el tributo.**

VI - HACIENDO DOBLE CLICK EN ALGUNOS CONCEPTOS CLAVES DEL TRIBUTO

1. Instrumentos

Pueden ser públicos o privados.

Lo que se grava es el instrumento, pero no por el hecho de que existe una operación, **lo grava porque el instrumento es constitutivo de la relación jurídica.**

A través del instrumento se materializa una relación jurídica, compra/venta.

2. ¿Desde cuándo se exige el impuesto de sellos?

Desde la creación del instrumento.

3. ¿Desde cuándo se crea el instrumento?

Cuando lo consideramos completo y es susceptible de ser ejecutable por alguna de las partes que lo firmó. **Aquí nace el hecho imponible.**

4. Actos unilaterales, Código Civil y Comercial, arts. 733 y 734. ¿Cuándo se perfeccionan estos actos unilaterales?

Cuando el instrumento está firmado por el deudor, está en manos del acreedor y este no tiene ninguna obligación a su cargo. Ejemplo reconocimiento de deuda. **Son autosuficientes**, con ese documento solo, puedo recurrir a la justicia para que la contraparte cumpla con ello que se ha obligado. Lo mismo que un pagaré, pero acá estamos en presencia de un título de crédito.

5. Contratación por correspondencia

Nos saca del instrumento único. Son documentos conexos. Código Civil y Comercial, arts. 971, 975, 980. Para que resulten alcanzados por el impuesto de sellos hace falta cumplir con estos dos requisitos: 1. que la oferta sea aceptada firmando la oferta, o 2. la aceptación reproduzca la totalidad de la oferta o los aspectos sustanciales de la misma.

6. Figura del complejo instrumental

La PBA pretendía construir la voluntad de las partes sumando distintas documentaciones. **La Corte Suprema de Justicia de la Nación puso las cosas en su lugar y dieron marcha atrás.**

VII - ¿QUÉ HACE INTERESANTE A LA SENTENCIA DE “KIA ARGENTINA SA C/PCIA. DE MISIONES”?

La Corte nacional vuelve a poner el foco en cómo deben interpretarse los instrumentos gravados en el impuesto de sellos, sobre todo cuando hay aceptación tácita y no hay una firma bilateral. **Un punto clave en este fallo:** la Corte reafirma que la definición de instrumento contenida en la ley de coparticipación federal no es meramente orientativa, sino de cumplimiento **obligatorio** para las provincias adheridas. **¿Cómo es la instrumentación de KIA con sus concesionarios?**

Hay 3 documentos:

1. **Reglamento general para concesionarios**, muy genérico, donde se explican las condiciones generales de la relación comercial de KIA con las concesionarias, firmada solamente por el concesionario.

2. **Una solicitud de adhesión**, que envía la concesionaria a KIA, firmada solamente por el concesionario.

3. **Orden de pedido de vehículos**, que confecciona el concesionario para enviar a KIA. Cuando KIA entrega los vehículos a la concesionaria, queda aceptada la solicitud de adhesión como concesionaria de KIA.

¿Por qué Rentas de Misiones emitió la determinación de oficio?

Porque el último párrafo del art. 174 del Código Fiscal tiene en blanco sobre negro como definición de instrumento gravado en sellos **la existencia de cartas de oferta con aceptación tácita**.

¿Qué argumentación de defensa interpone KIA?

Solicitó que se declare la inconstitucionalidad del último párrafo del art. 174 del Código Fiscal de la Provincia de Misiones porque transgrede el compromiso de respetar el principio de instrumentalidad asumido por dicha Provincia, al adherir a la ley 23548 de coparticipación federal de impuestos.

¿Qué hizo el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones?

Confirmó la pretensión de Rentas de Misiones y rechazó el recurso extraordinario interpuesto por KIA, **con mérito en las siguientes cuestiones**:

1. El art. 9, inc. b), ap. 2), de la ley 23548 no requiere que los instrumentos deban estar firmados por ambas partes, sino que únicamente requiere la existencia de una manifestación inequívoca de la voluntad.
2. La solicitud de adhesión aceptada tácitamente por KIA reunía los caracteres de un título jurídico, por el cual podría ser exigido el cumplimiento de tales obligaciones sin necesidad de otro documento.

¿Qué argumentos sostuvo KIA en su presentación de recurso de queja ante la Corte nacional?

Manifestó que la sentencia apelada (del TSJ Misiones) es arbitraria y plantea la inconstitucionalidad del último párrafo del art. 174 del Código Fiscal.

En adición afirmó que la solicitud de adhesión no produce el nacimiento de derechos y obligaciones para las partes, señalando que dicha solicitud no fue aceptada en forma expresa por KIA.

Por último se agravio por la aplicación del principio de la realidad económica que hace el Fisco, apartándose del principio de instrumentación que rige el impuesto de sellos conforme lo establecido en el art 9, inc. b), ap. 2), de la ley 23548.

¿Qué hizo la Corte Suprema de Justicia de la Nación?

El primer punto interesante que hace notar la Corte nacional es que el Código Fiscal que define el concepto de instrumento gravado en sellos y la ley de coparticipación federal que define los requisitos que tiene que contener el instrumento para ser gravado por sellos **integran el derecho público local, con lo cual, en principio, solo podría ser admisible su participación en la discusión si existen agravios basados en la arbitrariedad de la sentencia apelada, suficientemente fundados**.

Y en este caso se verifica la existencia de arbitrariedad manifiesta.

También la Corte hace un poco de historia de los instrumentos gravados en el impuesto de sellos, en las distintas leyes de coparticipación y nos recuerda que la actual ley de coparticipación tiene una definición de instrumento gravado que encuentra su origen en la ley 22006, que había modificado la ley 20221.

Y dice que hoy tenemos una definición de instrumento gravado en la ley de coparticipación y que **cuando la Provincia adhiere a la ley de coparticipación, a través de las Legislaturas locales, está aceptando esa definición de instrumento, que no es una pauta orientativa, es una norma de cumplimiento obligatorio**.

Entonces, si la Provincia de Misiones adhirió a la ley de coparticipación, no puede decir que la definición de instrumento es una pauta orientativa u orientadora, es una pauta obligatoria.

Asimismo, nuestro Tribunal Címero remarca una contradicción de la sentencia del Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones, cuando por un lado menciona que el impuesto de sellos es un impuesto que grava la instrumentación, pero por otro lado dice, al mismo tiempo, que la ley de

coparticipación no exige las dos firmas. **La contradicción se detona porque la única forma que exista un instrumento es que las dos partes contratantes hayan firmado.**

Y por último nos recuerda el principio de autosuficiencia, para poder exigir su cumplimiento sin requerir a otro instrumento o acto.

Por eso revoca el fallo del Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones. Y aclara en el considerando 12): *"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"*.

VIII - UN DETALLE IMPORTANTE

El principio de realidad económica no resulta relevante para este tipo de tributo, donde lo que se analiza es la forma del instrumento y no su sustancia económica. **XIX - COROLARIO**

Este fallo no trae novedades disruptivas, pero sí deja varias "perlitas" que vale la pena tener presentes en la práctica profesional.

La seguridad jurídica también se construye recordando precedentes sólidos.

X - PRECEDENTES DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN QUE COMPLEMENTAN LA DIRECCIÓN DE ESTA SENTENCIA, ENTRE OTRAS CAUSAS

"Banco Río de la Plata" (Fallos: 326:2146), "Shell" (Fallos: 327:1051), "YPF SA" (Fallos: 330:4049), "Telefónica Móviles Argentina SA" (Fallos: 342:971) y "So Energy Argentina SA" (Fallos: 346:1218).