



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 21 de noviembre de 2024

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

Considerando:

1°) Que Toyota Argentina S.A. (en adelante, Toyota) interpuso una demanda contencioso administrativa contra la Provincia de Misiones a efectos de que se deje sin efecto la determinación de oficio realizada por la Dirección General de Rentas de dicha provincia en concepto de impuesto de sellos respecto de los contratos de concesión comercial suscriptos con el concesionario oficial TM S.A. el 17 de junio de 2005 y el 11 de mayo de 2009.

2°) Que el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones rechazó la demanda y confirmó la determinación de oficio recurrida. Sostuvo que no se encontraba en discusión que Toyota había suscripto con TM SA dos contratos de concesión comercial, de carácter oneroso, cuyo objeto era la comercialización y prestación de servicios de asistencia técnica de vehículos automotores. Asimismo, señaló que el impuesto de sellos alcanza a los contratos celebrados en otra jurisdicción pero que surten efectos jurídicos o económicos en la Provincia de Misiones. De acuerdo con lo expuesto, concluyó en que los contratos de concesión estaban gravados con el impuesto de sellos, resultando irrelevante que en aquellos no se hubiese estipulado la realización concreta de trabajos, obras o servicios, ni el valor económico de la contraprestación. Al respecto, rechazó que el fisco provincial hubiese tratado a los contratos de concesión como contratos de compraventa, señalando que empleó los comprobantes de las ventas realizadas a los fines de establecer el monto de su base imponible presunta. Finalmente, rechazó que el impuesto determinado se encontrara en pugna con lo dispuesto en art. 9°, inc. b, de la ley 23.548, puesto

que no se trata de un gravamen local análogo a uno nacional y no provoca un supuesto de doble imposición al no superponerse con otros impuestos nacionales como el IVA o el impuesto a las ganancias.

3°) Que contra esta sentencia Toyota interpuso recurso extraordinario federal, cuya denegación originó la presente queja. Sostiene que la determinación de oficio recurrida viola la ley 23.548 de coparticipación federal de impuestos en razón de que no grava los contratos de concesión, sino las compraventas de vehículos que subyacen a esos acuerdos aunque estas no se encuentran instrumentadas. Considera que el impuesto de sellos determinado resulta en los hechos un impuesto análogo al impuesto al valor agregado. Se agravia de que la determinación no cumplió con el principio de instrumentación que requiere que el título sea autosuficiente. Concluye en que la sentencia omitió analizar los contratos de concesión que en ninguna de sus cláusulas instrumentan compraventa alguna, sino el derecho del concesionario a comprar productos a Toyota.

4°) Que los agravios del recurrente suscitan cuestión federal bastante para habilitar la vía intentada sin que obste a ello que las cuestiones debatidas sean de derecho público local y, como regla, ajenas al recurso del art. 14 de la ley 48. Ello es así toda vez que lo decidido sobre temas de esa índole admite revisión en supuestos excepcionales cuando, como ocurre en autos, el criterio seguido por el fallo al aplicar normas locales conduce a un apartamiento inequívoco de su contenido y finalidad (arg. Fallos: [318:1695](#)) y lo resuelto no encuentra fundamento sino en una exégesis inadecuada de la norma aplicable que la desvirtúa y vuelve inoperante (Fallos: [319:2476](#); [320:2841](#), entre otros). Tales vicios impiden considerar que la resolución apelada constituya una



Corte Suprema de Justicia de la Nación

derivación razonada del derecho vigente con aplicación a las circunstancias comprobadas de la causa (Fallos: [311:1826](#); [316:2382](#), entre otros), lo que impone su descalificación bajo la doctrina de la arbitrariedad de sentencias.

5°) Que el art. 163 del Código Fiscal de la Provincia de Misiones (ley 4366) aplicable al momento de los hechos establece el hecho imponible del impuesto de sellos: *“Por los actos jurídicos, instrumentos públicos o privados, documentos, contratos, operaciones y registraciones de carácter oneroso que se realicen en el territorio de la Provincia, formalizados entre presentes o ausentes, sea mediante correspondencia, correo electrónico, con firma electrónica o digital y/o cualquier otro medio, así como los que se efectúen con intervención de las bolsas o mercados, se deberá pagar un impuesto con arreglo a las disposiciones de este título y de acuerdo con las alícuotas o cuotas fijas que establezca la ley respectiva”*. El quinto párrafo del artículo citado dispone que: *“Quedan también sujetos al pago de este impuesto los actos, instrumentos públicos o privados, documentos, contratos, operaciones y registraciones de las características indicadas en los párrafos anteriores que se realicen fuera de la Provincia, cuando surtan efectos jurídicos o económicos en ella, sea que se formalicen o concierten en lugares de dominio público o privado, incluidos: aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos y demás lugares de interés público o establecimientos de utilidad nacional, en tanto la imposición no interfiera en el cumplimiento de los fines específicos de dichos establecimientos”*.

El art. 167 establece el requisito de la “instrumentación” al disponer que: *“Los actos y contratos a que se refiere la presente ley quedarán sujetos al impuesto por la sola creación y existencia material de los instrumentos respectivos, con abstracción de su validez, eficacia jurídica o posterior cumplimiento.*

A los fines de esta ley se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos y contratos alcanzados por la misma, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con 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”.

Por su parte, la ley 23.548 de coparticipación federal de impuestos establece en su art. 9º, inc. b, ap. 2, que el *“impuesto de sellos recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados (...) Se entenderá por instrumento toda escrituras, 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”.*

6º) Que la cláusula 8º de los contratos de concesión suscriptos por Toyota, en su carácter de concedente, con el concesionario oficial TM S.A. el 17 de junio de 2005 y el 11 de mayo de 2009 (cfr. fs. 3/44 y 80/118, respectivamente, del expte. adm. nro. 1798/2011) regula la “VENTA DE PRODUCTOS TOYOTA AL CONCESIONARIO” en la que se establece que este último *“tendrá derecho a comprar Productos Toyota del concedente sujeto a los términos de la cláusula 8.2...”* (cláusula 8.1). La mencionada cláusula 8.2 establece: *“El CONCEDENTE acuerda utilizar sus mejores esfuerzos para proveer Productos Toyota al CONCESIONARIO en las cantidades y clases que puedan ser requeridas por este para cumplir con sus obligaciones establecidas en el presente Contrato con respecto a la venta y prestación de servicios respecto de los Productos Toyota, sujeto a disponibilidad de abastecimiento, a*



Corte Suprema de Justicia de la Nación

las necesidades de comercialización del CONCEDENTE, y a cualquier cambio o disconformidad con respecto a cualquier Producto Toyota.

El CONCEDENTE y el CONCESIONARIO reconocen que de tiempo en tiempo determinados Productos Toyota pueden no estar disponibles en suficiente cantidad debido a factores que están fuera del control del CONCEDENTE.

El procedimiento de envío y aprobación de Solicitudes de Asignación será fijado e informado por el CONCEDENTE, siendo obligación del CONCESIONARIO el fiel cumplimiento del mismo para proceder a la Confirmación de la asignación”.

7°) Que la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones determinó de oficio el impuesto de sellos respecto de los contratos de concesión mencionados. A los efectos del cálculo de la base imponible aplicable a dichos contratos, estimó “una venta mínima de diez (10) vehículos por mes durante la vigencia de cada instrumento” y tomó el 5% del monto de tales ventas “para la cuantificación contractual de la venta de repuestos y accesorios y prestación de servicios posventa” (cfr. intimación de pago del 13 de enero de 2011 que obra a fs. 251/252 del expte. adm. citado).

8°) Que la sentencia apelada convalidó la determinación del impuesto de sellos al concluir en que “la actora entiende que los contratos no configuran el hecho imponible porque no se estipula la realización concreta de trabajos, obras o servicios, ni el valor económico de la contraprestación. En este punto, la referencia normativa no deja dudas, lo que configura el hecho imponible, es la realización de actos jurídicos o contratos, de carácter oneroso”. Al respecto destacó que en los contratos de concesión suscriptos por Toyota con la concesionaria TM S.A. “se pactan condiciones generales a las

que se sujetarán las partes de ‘verificarse el negocio’ (...) y ello no deja de ser un contrato con contenido oneroso (...) por el cual se desarrolla el vínculo comercial” (fs. 497 vta.).

Dicha decisión resulta descalificable como acto jurisdiccional válido con arreglo a la doctrina sobre arbitrariedad de las sentencias (Fallos: [326:2164](#); [331:47](#); [338:203](#), entre otros) pues se sustenta únicamente en el carácter oneroso del contrato de concesión, sin tener en consideración el requisito de la instrumentación establecido en el art. 167 del Código Fiscal y en la ley de coparticipación federal de impuestos, y de ese modo desvirtúa y vuelve inoperantes las citadas normas de derecho local.

Al respecto, el Tribunal ha sostenido que *“la caracterización de instrumento a los fines del impuesto de sellos es la condición relevante establecida por la ley de coparticipación 23.548, al determinar el marco dentro del cual pueden ejercerse las atribuciones provinciales, con el propósito de obtener un adecuado y equilibrado funcionamiento en el sistema de distribución, y alcanzar un reparto equitativo de la recaudación de los impuestos nacionales que conforman ese mecanismo”* (Fallos: [342:971](#), considerando 7°). Respecto del citado art. 9°, inc. b, ap. 2, de la ley de coparticipación de impuestos, ha destacado que su finalidad es evitar la regulación dispar del impuesto en las diversas jurisdicciones para obtener un mínimo de homogeneidad y, asimismo, evitar la eventual superposición del impuesto de sellos con otros tributos nacionales coparticipados (Fallos: [321:358](#)).

El requisito de la instrumentación 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°). Asimismo, para que pueda considerarse cumplido dicho requisito los documentos en



Corte Suprema de Justicia de la Nación

cuestión deben ser autosuficientes (Fallos: [338:203](#); [342:971](#)) en el sentido de que “*pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes*” (cfr. art. 9º, inc. b, ap. 2, ley 23.548).

9º) Que, según las cláusulas de los contratos de concesión involucrados, el concesionario solo tenía “*derecho a comprar*” los productos comercializados por Toyota, “*sujeto a disponibilidad de abastecimiento*”, mediante el procedimiento de envío y aprobación de las solicitudes de asignación de productos. Al no encontrarse instrumentadas las operaciones de compraventa de vehículos, repuestos y accesorios, ni las de prestación de servicios, no resulta posible exigir el impuesto de sellos respecto de ellas.

La ausencia de instrumentación de tales operaciones no puede ser salvada mediante su inclusión en la base imponible presunta del impuesto de sellos con el cual se pretende gravar a los contratos de concesión en virtud de los cuales se realizaron aquellas. Si se admitiese tal interpretación, la celebración de un contrato de concesión comercial en otra jurisdicción que establezca que el concesionario tiene el “*derecho a comprar*” productos al concedente bastaría para alcanzar con el impuesto de sellos a todas las compras realizadas por el concesionario, aunque no se encuentren instrumentadas y hayan sido realizadas en el marco de un contrato que carece de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de tales obligaciones. Dicha interpretación, fundada exclusivamente en el carácter oneroso de los contratos de concesión, resulta arbitraria puesto que prescinde del requisito de la instrumentación de los actos jurídicos que constituye una exigencia elemental del impuesto de sellos.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se deja sin efecto la sentencia apelada. Vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien

corresponda, se dicte un nuevo fallo con arreglo a lo aquí expresado. Con costas. Reintégrese el depósito previsto en el art. 286 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación obrado el día 14 de junio de 2021 según el asiento digital de dicha fecha obrante en el sistema informático Lex 100. Notifíquese y remítase la queja junto con el principal.



CSJ 1051/2021/RH1

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

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Recurso de queja interpuesto por **Toyota Argentina S.A.**, representada por el **Dr. Eduardo Raúl Mujica**.

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