

|                   |                 |
|-------------------|-----------------|
| <b>RESOLUCIÓN</b> |                 |
| <b>CV</b>         | <b>050/2017</b> |

**Córdoba, 08 de Mayo de 2017.-**

**REF.: TRÁMITE C. I. N° -----.-**

-----  
**-IMPUESTO DE SELLOS - IMPORTACIÓN  
DIRECTA**

**VISTO:** El trámite de referencia por medio del cual se presenta con fecha 12/05/2016, la contribuyente -----, CUIT N° -----, representada por su apoderada, la Sra. Cecilia Guevara, con domicilio declarado en calle -----, de Barrio -----, de la Ciudad de ----- y de la Provincia homónima; efectuando Consulta Vinculante en los términos del Capítulo Tercero del Título Segundo del Libro Primero del Código Tributario Provincial -Ley N° 6006, T.O. 2015 y sus modificatorias-;

**Y CONSIDERANDO:**

**I) QUE** la Sociedad -----, CUIT N° ----- representada por su apoderada, la Sra. Cecilia Guevara, quien acredita tal carácter a fs. 25 a 30 y presenta Formulario F-916, exponiendo como CONSULTA lo siguiente: *“IMPUESTO DE SELLOS. Inscripciones Iniciales (0 km) alcanzadas por el Impuesto de Sellos. Caso de importación directa, facturada en el extranjero sin intermediación de representante y/o distribuidor de fábrica extranjera ni intermediación de importador habitualista. La resolución DGR 2059/15 instructivo para la aplicación de la ley tributaria 2016 N° 10324 y el Convenio de DNRPA con RENTAS CBA no incluyen este caso entre los alcanzados por el Impuesto de Sellos. SE ADJUNTA FUNDAMENTACION. Se solicita PRONTO DESPACHO dado que los bienes se inscriben simultáneamente con créditos prendarios que financian las operaciones de compra, ocasionando las demoras importantes pérdidas económicas”*.

Asimismo a fs. 3 y 4 de las presentes consta la nota que la consultante acompaña a fin de ampliar lo manifestado en el formulario citado. En la misma menciona la documentación que acompaña a las presentes y manifiesta entre otras cuestiones lo siguiente: *“El caso es una importación directa de Alemania, la empresa que va a inscribir el bien en Córdoba compró directamente a la fábrica extranjera tal como lo prueban los documentos mencionados (...). Venta de la Fabrica ----- radicada en Alemania, a nombre de quien solicita la inscripción en el Registro. **No hay intermediarios ni factura emitida por Representante y/o distribuidor de fábrica extranjera, ni importador habitualista”***.

En la *“...RESOLUCIÓN D.G.R. 2059/15, aclaratoria e instructivo para la aplicación de la Ley Tributaria anual N° 10.324 y en el **Convenio con Rentas Provinciales-Córdoba**, (...) el caso planteado, no encuadra como de allí surge claramente, en ninguno de los supuestos de inscripción de 0 Km. alcanzados por el Impuesto de Sellos”*.

*“La mencionada Resolución expresa que tanto esta alícuota como las restantes aplicables a la inscripción de 0 Km., corresponden para casos de factura emitida por Fábrica (automotores nacionales); por representantes y/o distribuidores de fábricas extranjeras; y por importadores habitualistas; de lo que resulta obvio que el caso presentado no encuadra en ninguno de estos supuestos; ya que no hubo ni representante y/o distribuidor de fábrica extranjera, como tampoco intervino un Importador Habitualista”*.

Finaliza su presentación expresando: “*No hay dudas de que el espíritu de la ley es encuadrar casos en los que hay una factura emitida en el país (dentro o fuera de la Prov. De Córdoba). Dejando muy claro tanto en la Resolución Aclaratoria DGR 2059/15, como en el Convenio con Rentas; que los bienes procedentes de fábricas extranjeras estarán alcanzados por el Impuesto de Sellos, en la medida que sean facturados por distribuidor y/o representantes de fábricas extranjeras o de Importador Habitualista*”.

**II) QUE** a fs. 9 obra detalle de la documentación que acredita la compra, a fs. 10 acompaña COMMERCIAL - INVOICE (factura) N° ----- de fecha 05/01/2016, a fs. 11 a 15 obra Despacho de Importación N° ----- del año 2016, a fs. 16 consta el Recibo de Certificados Importados Electrónicos a nombre del importador -----, Recibo N° 00360719, Despacho N° 17-IC06000424N/16, en el que se mencionan los certificados N° ----- por una autoelevadora marca -----, motor -----, modelo -----, marca chasis -----, y N° ----- por una autoelevadora marca -----, motor -----, modelo -----, marca chasis -----, a fs. 17 a 19 constan los Formularios Tipo ----- correspondiente a Certificado de Importación N° ----- y Formulario Tipo ----- correspondiente a Certificado de Importación N° -----, a fs. 25 a 30 acompaña copia de la Escritura N° ----- de fecha 29/04/2016 por medio de la cual se otorga Poder General de Administración a la apoderada que representa a la consultante.

**III) QUE** a fs. 31 consta solicitud efectuada por esta área asesora requiriéndole presentar factura de compra de todos los automotores y/o maquinarias importados, con el respectivo certificado de importación intervenido por la Administración Federal de Ingresos Públicos a través de la Dirección General de Aduanas.

Dicha solicitud es cumplimentada por la solicitante adjuntándose desde fs. 32 a 408 la siguiente documentación correspondiente a los bienes importados: certificados de despachos de aduana, certificados de importación, Formulario F-13 por alta de 0 km. y Formulario F-02 de negativa de pago.

**IV) QUE** el día 23/12/2016 el consultante presenta Formulario Multinota solicitando la resolución del trámite iniciado y rechazando el pago de los cedulones que le fueron emitidos respecto al Impuesto de Sellos para la operación que se consulta.

**V) QUE** habiendo dado cumplimiento al procedimiento de Consulta Vinculante, que requiere se verifique que el contribuyente no se encuentre en proceso de fiscalización, o de deuda en trámite o con un recurso interpuesto en sede administrativa, contencioso administrativa o judicial o planteos ante organismos interjurisdiccionales de corresponder, como así también, que no se halle sometido a juicios de ejecución fiscal respecto del gravamen que consulta según se adjuntan copias de mail enviados por las diferentes áreas administradoras citadas se dispuso, al no haberse dado estas causales de exclusión en el régimen de Consulta Vinculante, declarar la admisibilidad de la misma a través de la notificación de fecha 04/08/2016 según consta a fs. 409.

**VI) QUE** a fin de poder comenzar a dilucidar la cuestión planteada por el contribuyente respecto al Impuesto de Sellos y si corresponde su aplicación para el caso de la inscripción de vehículos cero kilómetros (0 km) provenientes de importación directa, analizaremos en primer lugar el Código Tributario Provincial -Ley 6006, T.O. 2015 y sus modificatorias-, la Ley Impositiva Anual N° 10.324, cuya aplicación corresponde a la anualidad 2016, y el Convenio de Complementación de Servicios entre la Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad Automotor y de Créditos Prendarios (en adelante

DNRPA) y la Provincia de Córdoba, y la Resolución General N° 2076 de fecha 04/04/2016 de ésta Dirección.

Cabe mencionar lo previsto por el Art. 225 del Código Tributario Provincial el cual define al hecho imponible en el Impuesto de Sellos de la siguiente manera: *“Por todos los actos, contratos u operaciones de carácter oneroso instrumentados que se realicen en el territorio de la Provincia (...). En todos los casos los actos formalizados en el exterior deberán pagar el impuesto de acuerdo con las prescripciones de la presente Ley al tener efectos en jurisdicción de la Provincia”*.

A su vez, el Art. 226 del mencionado código indica que *“Por los actos, contratos u operaciones, (...) deberá pagarse el impuesto correspondiente por el solo hecho de su instrumentación con abstracción de su validez o eficacia jurídica o verificación de sus efectos. 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 artículo anterior, 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”*.

Al respecto, Osvaldo Soler<sup>1</sup> expresa que: *“...el principio instrumental en que se basa este impuesto reconoce su fuente en la misma ley de la materia. En efecto, la directriz fundamental es que los actos jurídicos adquieren virtualidad tributaria por la existencia material de los instrumentos exteriorizantes de los mismos, con abstracción de su validez, eficacia jurídica o posterior cumplimiento. La ley del impuesto condiciona la existencia del hecho imponible a las exteriorizaciones formales, sin las cuales no se manifiesta la obligación impositiva”*.

El aspecto material del hecho imponible exige como requisito la onerosidad y la instrumentalidad del acto, contrato u operación. En relación a ello, Giuliani Fonrouge y Navarrine<sup>2</sup> concluyen, por su parte, que los principios de instrumentación y de objetividad de los actos constituyen elementos fundamentales para la interpretación del gravamen.

En este sentido, podemos afirmar que en el presente caso el elemento material se cumple en sus dos aspectos. Esto se comprueba con la factura de compra, cuya fecha se consigna en el Formulario de Solicitud de Inscripción Inicial F-01, y con el certificado de importación, surgiendo de ambos instrumentos la entrega de un precio cierto en dinero por la compra directa de una maquinaria a una fábrica extranjera.

De acuerdo a los artículos transcritos corresponde establecer entonces, que del Formulario de Solicitud de Inscripción Inicial F-01, se vislumbra el hecho imponible del Impuesto de Sellos por el carácter instrumental y oneroso de la referida operación.

En cuanto a la base imponible referida a este impuesto, el Art. 235 del Código Tributario Provincial establece que la misma está dada por *“...el valor nominal de los actos instrumentados, salvo lo dispuesto para casos especiales”*.

Adentrándonos en el análisis de la Ley Impositiva Anual N° 10.324, en el Capítulo IV - Impuesto de Sellos corresponde destacar lo establecido por el Art. 31: *“El Impuesto de Sellos establecido en el Título Tercero del Libro Segundo del Código Tributario Provincial se abonará de acuerdo con las alícuotas, escala e importes fijos que se especifican en los artículos siguientes del presente Capítulo”*. Asimismo en el artículo siguiente se fijan las alícuotas que corresponde ingresar en cada caso, estableciendo que pagarán un impuesto

---

<sup>1</sup>Soler, Osvaldo H., *El Impuesto de Sellos*, Ed. La Ley, Bs As, 2001, p. 19.

<sup>2</sup>Giuliani Fonrouge, Navarrine, *Sellos*, Ed. Depalma, Bs As, 1981, p. 13.

proporcional: “1.- (...); 10.- *Del treinta por mil (30,00‰): 10.1.- Las inscripciones de vehículos automotores cero kilómetro (0 km), excepto que se trate de los casos previstos en los puntos 6.6- y 11.1- del presente artículo*”. El punto 6.6- fija una alícuota menor del quince por mil (15,00‰), refiriéndose a las inscripciones de vehículos automotores cero kilómetro (0 km) producidos en el Mercosur excepto que se trate del caso previsto en el punto 11.1-, el cual fija una alícuota del cuarenta por mil (40,00‰) para las inscripciones de vehículos automotores cero kilómetro (0 km) adquiridos en concesionarias no inscriptas como contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Córdoba o cuando la factura de compra no fuera emitida por la concesionaria en dicha provincia.

Respecto al Convenio de Complementación de Servicios entre la DNRPA y la Provincia de Córdoba de fecha 08/03/2016, es oportuno señalar que por medio del mismo se prevé el cobro del Impuesto de Sellos por parte de los Encargados de Registros de la Provincia de Córdoba, quienes están obligados a actuar como Agentes de Percepción en todos los actos u operaciones gravadas celebradas a título oneroso que se perfeccionen, instrumenten, acrediten o se registren ante ellos, entre otras, las referidas a: cesiones de factura, **inscripción**, transferencia de vehículos, contratos prendarios, transmisión de la propiedad fiduciaria y endosos, que se solicite inscribir por ante los Registros Seccionales a su cargo.

Al respecto se torna oportuno aclarar que la obligación de los Encargados de los Registros Seccionales surge del Art. 286 del Decreto Reglamentario N° 1205/2015 y sus modificatorios, del Código Tributario Provincial, el cual establece: “*Los Encargados de los Registros Seccionales de la Propiedad del Automotor dependientes de la Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad Automotor y Créditos Prendarios quedan obligados a actuar como Agentes de Retención, Percepción y/o Recaudación del Impuesto de Sellos, por todos los actos, contratos u operaciones gravados vinculados con las transferencias de dominio de automotores que se presenten en la seccional a su cargo. Facúltase a la Secretaría de Ingresos Públicos a designar Agentes de Recaudación en el Impuesto de Sellos con motivo de los Convenios que se celebren para la percepción del mismo*”.

La Resolución General N° 2059, citada por la consultante, tuvo vigencia a partir del 01/01/2016 siendo necesario correlacionarla con la Resolución General N° 2076, la cual aprueba un nuevo instructivo que deberá ser considerado desde el 11/04/2016 por los Encargados de los Registros Seccionales en su carácter de Agentes de Percepción del Impuesto de Sellos teniendo en cuenta el Convenio de Complementación de Servicios celebrado entre la DNRPA y la Provincia de Córdoba. A su vez, y con posterioridad a la presentación realizada por el consultante, la Resolución General N° 2110 (B.O. 13-12-2016) introdujo modificaciones sobre el referido instructivo respecto a la fecha a considerar a los efectos del cálculo de la percepción del Impuesto de Sellos cuando se trate de adquisiciones de maquinarias agrícolas, viales e industriales, entre otras.

Dicho instructivo, es dictado por la Dirección General de Rentas en uso de las atribuciones conferidas en el primer párrafo del Art. 19 del Código Tributario Provincial, en cuanto establece que “*La dirección puede dictar normas generales obligatorias en cuanto a la forma y modo como deben cumplirse los deberes formales...*”. En general estas normas aprueban y/o modifican formularios, fijan vencimientos, **aprueban instructivos**, tal como las Resoluciones Generales citadas precedentemente.

Es oportuno señalar que el mencionado “Instructivo Impuesto de Sellos”, el cual se compone de cuatro (4) Anexos; puntualmente el Anexo II aclara ciertos conceptos en relación a la aplicación del Código Tributario Provincial y de la Ley Impositiva Anual N° 10.324 para el Impuesto de Sellos, estableciéndose en lo que concierne a la inscripción inicial de un cero kilómetro (0 km), lo siguiente:

**“1) Inscripción Inicial de 0 km a partir del 01-01-2016, considerar:**

a) *Están alcanzados a una Alícuota del 15 ‰ (Punto 6.6 del Artículo 32° de la Ley Impositiva N° 10.324) la inscripción de automotores producidos en el MERCOSUR, excepto que se trate del caso previsto en el siguiente ítem b).*

b) *Están alcanzadas por una Alícuota del 40 ‰ (Punto 11.1 Artículo 32° de la Ley Impositiva 10.324) las inscripciones de vehículos automotores cero kilómetro (0 km) adquiridos en concesionarias no inscriptas como Contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Córdoba o cuando la factura de compra no fuera emitida por la concesionaria en la Provincia de Córdoba.*

c) *Están alcanzadas por una Alícuota del 30 ‰ (punto 10.1 Artículo 32° de la Ley Impositiva 10.324) las inscripciones de vehículos automotores Cero Kilómetro (0 km), excepto que se trate de los casos previstos en los puntos 6.6 y 11.1 del artículo mencionado de la ley Impositiva Anual.*

*En los tres casos citados se debe tomar como base el valor que figura en el Formulario F-01, considerando – a los fines de la Percepción del Impuesto de Sellos – la fecha de factura que consta al pie del formulario citado como fecha de adquisición y aplicando el concepto general de Base Imponible; es decir su valor nominal. El Impuesto está a cargo del comprador aplicando como si fuera una transferencia según el Artículo 232° del Código Tributario – T.O. 2015 –.*

*Asimismo, cuando la factura sea emitida por la "fabrica", por Representantes y distribuidores oficiales de fábricas extranjeras y/o importadores habituales de Automotores, estarán comprendidos en los puntos a) o c) según corresponda.*

*Cuando se trate de inscripciones de maquinarias agrícolas, viales e industriales, y en general los vehículos cuyo uso específico no sea el transporte de personas o cosas -aunque accidentalmente deban circular por la vía pública-, adquiridos a través de financiación garantizada con contrato de prenda, a los fines de la percepción del Impuesto de Sellos, debe considerarse la fecha de ingreso del trámite de inscripción ante el Registro correspondiente, sustituyendo esta última a la fecha de factura a los efectos de la carga en el Sistema SUCERP.”*

Teniendo en cuenta lo citado precedentemente y lo manifestado por la consultante, en cuanto a que el presente no encuadra en ninguno de los supuestos de inscripción de cero kilómetros (0 km) alcanzados por el Impuesto de Sellos por configurar un caso de importación directa de fábrica extranjera, sosteniendo que por ello no se encuentra dentro de la órbita del hecho imponible, cabe aclarar que tal aseveración no es correcta ya que no se condice con la letra de las Resoluciones Generales antes mencionadas. Asimismo, resulta necesario precisar que la acepción “fábrica” no está circunscripta sólo a automotores nacionales, siendo ello una mera interpretación subjetiva que no modifica el encuadramiento de la situación consultada dentro de la normativa legal vigente al respecto.

En la situación objeto de análisis, nos hallamos frente a casos de solicitudes de inscripciones de vehículos cero kilómetros (0 km), que no han sido producidos en el Mercosur (punto 6.6 del Art. 32 de la Ley Impositiva Anual N° 10.324) y tampoco han sido adquiridos en concesionarias no inscriptas como contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Córdoba, o bien que la factura de compra no haya sido emitida por la concesionaria en esta provincia (punto 11.1 del Art. 32 de la Ley Impositiva Anual N° 10.324), sino que encuadran en el punto 10.1 del Art. 32 de la Ley Impositiva Anual N° 10.324 por tratarse de una importación directa de fábrica extranjera.

En cuanto a lo sostenido por la consultante, respecto a no encontrarse el presente caso dentro de los lineamientos de las resoluciones citadas, como así también fuera de las pautas fijadas en el convenio firmado entre la Provincia y la DNRPA, cabe aclarar que tal como lo sostiene en su escrito la apoderada, tales normas generales son aclaratorias del Código Tributario Provincial, definiendo cuestiones operativas respecto a la aplicación del mencionado código y de la Ley Impositiva Anual N° 10.324.

En ese sentido, lo dispuesto por tales resoluciones generales no enerva la potestad tributaria del fisco respecto a la gravabilidad de los impuestos provinciales (establecido y reglamentado en el Código Tributario Provincial y la Ley Impositiva correspondiente a cada anualidad), correspondiendo, en la situación objeto de consulta, tributar el Impuesto de Sellos al verificarse los presupuestos facticos jurídicos exigidos por el Art. 225 del Código Tributario Provincial para la configuración del hecho imponible.

**VII) QUE** corresponde dejar sentado además, en cuanto a los efectos de la presentación de la presente consulta, que la misma no suspende el curso de los plazos legales ni excusa del cumplimiento de las obligaciones a cargo de los consultantes, quienes permanecen sujetos a las acciones de determinación y cobro de la deuda, así como de los accesorios y sanciones que les pudieran corresponder, según los términos del Art. 273 de la Resolución Normativa N° 1/2015 y modificatorias, correlacionando dicho precepto con lo reseñado en el segundo párrafo del Art. 27 de la Ley Impositiva Anual vigente, Ley N° 10.412, que establece: *“Cuando el contribuyente y/o responsable no ingresare el importe del gravamen dentro del plazo previsto a tal efecto por el citado Código, las mencionadas alícuotas, escalas e importes fijos se incrementarán de la siguiente manera, en función de la fecha de pago del impuesto: 1. Hasta tres (3) meses de retardo: el Veinte por Ciento (20%); 2. Más de tres (3) meses y hasta seis (6) meses de retardo: el Treinta por Ciento (30%); 3. Más de seis (6) meses y hasta nueve (9) meses de retardo: el Cuarenta por Ciento (40%); 4. Más de nueve (9) meses y hasta doce (12) meses de retardo: el Cincuenta por Ciento (50%), y 5. Más de doce (12) meses de retardo: el Setenta por Ciento (70%).”*

**VIII) QUE** podemos concluir entonces, en que no hay dudas de la configuración del hecho imponible en la consulta objeto de análisis, ya que nos encontramos frente a un acto de carácter oneroso e instrumentado, materializado con las facturas de compra, cuya fecha de adquisición se consigna al pie del Formulario de Solicitud de Inscripción Inicial F-01, y con los respectivos certificados de importación provistos por el consultante, de los que surge la entrega de un precio cierto en dinero por la compra directa de maquinarias a una fábrica extranjera.

Por todo ello, corresponde el ingreso del Impuesto de Sellos por el hecho de encontrarnos frente a solicitudes de inscripciones de vehículos automotores cero kilómetro (0 km) de acuerdo a lo previsto en el punto 10.1 del Art. 32 de la Ley Impositiva Anual N° 10.324, y no encuadrar el presente en los casos previstos en los puntos 6.6 y 11.1, incrementándose la alícuota respectiva en virtud de lo establecido en el Art. 27 de la Ley Impositiva Anual vigente, Ley N° 10.412, en función de la fecha de pago del impuesto.

**POR** lo expuesto y en virtud de lo establecido por los Art. 17 y 23 a 27 del Código Tributario Provincial -Ley N° 6006, T.O. 2015 y sus modificatorias- y lo previsto en el Capítulo 12 del Título II de la Resolución Normativa N° 1/2015 y modificatorias;

**EL JUEZ ADMINISTRATIVO  
DE LA SUBDIRECCIÓN DE JURISDICCIÓN DE ASESORÍA**

**R E S U E L V E :**

**ARTÍCULO 1°.- ESTABLECER** que, de acuerdo al criterio expuesto y fundamentado en los considerandos de la presente, la Consultante -----, CUIT N° -----, deberá abonar el Impuesto de Sellos correspondiente a la inscripción de los vehículos adquiridos a una fábrica extranjera de acuerdo a lo establecido en el punto 10.1 del Art. 32 de la Ley Impositiva Anual N° 10.324, siendo la alícuota a aplicar del

treinta por mil (30 ‰) atento a tratarse de inscripciones de vehículos automotores cero kilómetro (0 km) y no corresponder a los casos previstos en los puntos 6.6 y 11.1 de dicho artículo, incrementándose la misma en función de la fecha de pago del impuesto según lo previsto en el Art. 27 de la Ley Impositiva Anual vigente, Ley N° 10.412.

**ARTÍCULO 2°.-** La presente Consulta y su respectiva respuesta vincularán exclusivamente al Consultante, a la Dirección General de Rentas y a la Dirección de Policía Fiscal con relación al caso consultado, implicando para la solicitante la obligación de acatar estrictamente el criterio técnico-jurídico contenido en la presente; el cual deberá aplicarse a la determinación del gravamen, correspondiente a todos los períodos fiscales vencidos y no prescriptos y a los que venzan con posterioridad; y será de aplicación obligatoria hasta la vigencia de nuevas disposiciones legales, reglamentarias o de nuevos actos administrativos de alcance general o, en su caso, hasta su revocación o modificación por un pronunciamiento distinto. Cabe señalar que contra la presente respuesta la consultante podrá interponer Recurso de Reconsideración según las disposiciones previstas en el Art. 127 y siguientes del Código Tributario Provincial -Ley N° 6006, T.O. 2015 y sus modificatorias-.

**ARTÍCULO 3°.-** **PROTOCOLÍCESE, NOTIFÍQUESE** al interesado con copia de la presente Resolución. Cumplido, **COMUNÍQUESE** a las **DIRECCIONES DE JURISDICCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS** y a la **DIRECCIÓN DE POLICÍA FISCAL** para la toma de razón. **ARCHÍVESE.**

|     |
|-----|
| LO  |
| IRL |
| SA  |
| SP  |
| IGM |

**CRA. LAURA ONTIVERO**  
**SUBDIRECCIÓN DE JURISDICCIÓN ASESORÍA**  
**R.G. 2096/2016**