República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-111446668-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 7 de Octubre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2025-52011828- -APN-SGAI#TFN; POLIRESINAS SAN LUIS S.A.

AUTOS Y VISTOS:

El Expediente N° EX-2025-52011828-APN-SGAI#TFN, caratulado: **“POLIRESINAS SAN LUIS S.A.”;**

Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante RE-2025-51983394-APN-SGAI#TFN la parte actora interpone recurso por denegatoria tácita de repetición, en los términos del artículo 81 y concordantes de la Ley de Procedimiento Tributario Nº 11.683 y sus modificaciones, atento haber transcurrido el plazo de tres meses -previsto en dicha ley- desde la interposición del reclamo previo de repetición ante la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (“ARCA”). Ello, a fin de que este Tribunal ordene la restitución de la suma de pesos $ 200.292.677,61 (pesos doscientos millones doscientos noventa y dos mil seiscientos setenta y siete con sesenta y un centavos) con más sus intereses resarcitorios.

Explica que dicha suma fue ingresada en concepto de pago a cuenta del Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria (en adelante, "Impuesto PAIS") por las operaciones de importación de mercaderías durante el período fiscal 2023, sin embargo, alega que no se encontraba alcanzada por el tributo.

Efectúa un análisis de dicho impuesto, la normativa que lo instaura y concluye que (i) el hecho imponible del Impuesto PAIS grava la adquisición de moneda extranjera para el pago de determinadas transacciones y (ii) la compra de billetes y divisas para el pago de importaciones de determinadas mercaderías se encuentra alcanzada por el mismo.

Afirma que, en el caso particular, el hecho imponible que da nacimiento a la obligación de ingresar el Impuesto País, no existió. Por ello, sostiene que, por un lado, se está en presencia de un pago a cuenta respecto de un impuesto cuyo hecho imponible nunca se materializó y, por el otro, dicho pago a cuenta no fue -ni pudo serlo- trasladado a terceros. Cita jurisprudencia aplicable.

En relación con las operaciones de importación de mercaderías, destaca que el elemento que gatilla el hecho imponible del Impuesto País no son dichas operaciones, sino la compra de billetes para pagar las mismas. En tal sentido, en aquellas operaciones de importación en las cuales no resulte necesario comprar divisas para cancelar

las mismas -como sería el caso, por ejemplo, si la transacción se pagara con divisas disponibles del importador, o en pesos Argentinos, o sencillamente si no se pagaran las mercaderías importadas- el hecho imponible del Impuesto País no se materializa y, por tanto, no existe obligación de pagar el impuesto.

A renglón seguido, afirma que de acuerdo con el artículo 81 de la Ley 11.683 (texto ordenado en 1998 y modificaciones), los contribuyentes tienen derecho a reclamar la repetición de tributos pagados en exceso en virtud del "*principio de enriquecimiento sin causa"*, reconocido por el Código Civil y Comercial de la Nación.

Manifiesta que, conforme a la Resolución General Nº 5393 (AFIP) y sus modificatorias, las operaciones de importación objeto de la repetición, obligaron a la empresa a ingresar en concepto de pagos a cuenta del Impuesto PAIS la suma total de pesos doscientos millones doscientos noventa y dos mil seiscientos setenta y siete con sesenta y un centavos ($200.292.677,61) durante el período fiscal 2023.

Explica que las importaciones fueron pagadas con divisas que POLIRESINAS tenía en una cuenta bancaria en el exterior, por lo que, al no adquirir moneda extranjera, nunca se configuró el hecho imponible del impuesto. Por ello, considera que los pagos a cuenta efectuados son pagos sin causa, ya que el hecho imponible no se configuró.

Siendo esto así, afirma que los pagos a cuenta constituyen un impuesto autónomo sobre la importación definitiva de bienes, vulnerando derechos y principios constitucionales como el de reserva de ley y capacidad contributiva.

En cuanto a los intereses resarcitorios solicita que aplique la tasa de interés prevista en el Resolución General Nro. 3/2024 de ARCA o la que en el futuro la reemplace. Sin perjuicio de ello, plantea la reserva de planteo de inconstitucionalidad de cualquier norma a dictarse en el futuro que modifique y/o deje sin efecto la citada tasa de interés y la reemplace por una que no mantenga el carácter resarcitorio de los intereses, de modo que no permita mantener incólume el capital reclamado, provocando no solo una afectación al derecho de propiedad de Poliresinas.

Finalmente, ofrece prueba documental, pericial contable e informativa, reserva la cuestión federal y solicita se devuelvan las sumas repetidas, con costas.

II.- El Fisco Nacional a través del IF-2025-78227414-APN-DTD#JGM contesta el recurso y niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente.

En primer lugar, plantea la improcedencia de la apelación por retardo interpuesta por la no configuración del silencio como negativa de la Administración, sin perjuicio de haber trascurrido el plazo de tres meses previsto por la normativa a los fines de que la Administración se expidiera en relación al reclamo de repetición oportunamente formulado ante la anterior instancia. Al respecto señala que el reclamo administrativo se presentó con fecha 8 de julio de 2024, por ante la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mendoza de la entonces AFIP-DGI, y luego de diferentes requerimientos fue impulsada la verificación y fiscalización de la contribuyente de referencia, dado el volumen y complejidad de las operaciones involucradas, respecto al Impuesto País por las importaciones efectuadas durante el período fiscal 2023.

En relación a este punto, concluye que, con fecha 5 de junio de 2025, es decir, con posterioridad a la interposición del recurso por retardo de repetición, la fiscalización en su informe final de fiscalización indica, *"…que en el marco del Reclamo Administrativo de Repetición (art. 81 Ley 11.683) presentado por la verificada en relación con el Pago a Cuenta del Impuesto PAIS por operaciones de importación de mercaderías realizadas durante el período fiscal 2023 que se encuentran informadas en el ANEXO I, correspondería hacer lugar al reclamo dado que las operaciones fueron canceladas con fondos propios de la sociedad, con divisas que tenían en una cuenta*

bancaria del exterior, por lo que, al no adquirir moneda extranjera, nunca se habría configurado el hecho imponible del Impuesto PAIS.

No habiendo otras observaciones que formular, se procede al descargo de la presente fiscalización, remitiendo el expediente a División Revisión y Recursos…"

De ello, sostiene que puede colegirse claramente que no hubo retardo en el tratamiento del reclamo incoado por la ahora actora, pues, no basta el solo transcurso del tiempo.

Luego efectúa un análisis sobre el texto de la Resolución General N° 4815/2020. Expone que con el dictado de la Ley N° 27.541 de Emergencia Pública, se estableció en su capítulo VI, el Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria (País) con el objeto de fomentar el desarrollo nacional con equidad, incentivar el ahorro en moneda nacional y propender a la sostenibilidad fiscal. Este impuesto fue reglamentado por el Decreto N° 99/2019 y por la RG N° 4.659 y sus complementarias.

Indica que, atento el marco normativo relatado y en el que fue ingresado el pago a cuenta (Ley N°27.541 Artículo 35,36, 37 y cc y la descripción de la operatoria llevada a cabo por la actora, -importaciones- en el marco de la RG 4659/2020 modificada por la RG Nº5393/2023), dicho pago a cuenta no fue un pago sin causa.

Trae a colación la doctrina sentada por el pronunciamiento de fecha 30/04/02, recaído en los autos "VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A. s/amparo".

En síntesis, esgrime que tal como quedó plasmado en dicho informe y como se puede observar de las actuaciones, no ha existido una demora injustificada ni excesiva por parte del Fisco en la resolución del reclamo de repetición como erróneamente argumenta la actora, dadas las circunstancias relatadas supra, la complejidad de la cuestión, la relevancia del tema y las múltiples tareas que deben desarrollarse para analizar y verificar los períodos involucrados.

Destaca la improcedencia de las inconstitucionalidades planteadas de manera subsidiaria por ante ese Excmo. Tribunal Fiscal de la Nación, atento lo dispuesto expresamente por el art. 185 de la Ley N° 11.683. Cita jurisprudencia.

Finalmente, en relación con los intereses resarcitorios, solicita se aplique la tasa de interés fijada al efecto mediante Resolución 3/2024 del Ministerio de Economía y Producción de conformidad con lo establecido por el art. 179 de la ley 11.683 (t.o. en 1998).

Hace reserva la cuestión federal y solicita se rechace el recurso por retardo de repetición incoado, con costas.

III.- Que, la vocalía instructora intima a las partes a fin de que manifiesten si consideran que la audiencia prevista por el artículo 173 de la Ley 11683 deviene inoficiosa en atención a las presentaciones ya efectuadas, quedando en consecuencia este Tribunal en condiciones de resolver sobre la pertinencia y admisibilidad de las pruebas ofrecidas.

Que dicha intimación fue contestada por las partes mediante sus presentaciones obrantes en IF-2025-89527837-APNDTD#JGM e IF-2025-90977044-APN-DTD#JGM. Al respecto, la representación fiscal ratifica su oposición respecto de las pruebas ofrecidas por la parte actora realizada al momento de contestar el recurso de apelación. Por su parte, la recurrente contesta el requerimiento, considerando que la citada audiencia deviene inoficiosa. Así ello, conforme lo manifestado, mediante PV-2025-92392522-APN-VOCV#TFN, de conformidad con la facultad

establecida en el artículo 35 del Reglamento de Procedimiento (IF-2023-74067906- APN-TFN#MEC, publicado por Resolución TFN 91/2023 en el B.O. Del 3/7/2023), se concluye que la audiencia preliminar de prueba deviene inoficiosa.

Que a efectos de analizar la procedencia y admisibilidad de la prueba ofrecida en autos, este Tribunal procedió a corroborar la documentación obrante en las actuaciones administrativas que acompañara el Fisco Nacional en oportunidad de contestar el traslado de ley. De ese control, se encontró en el IF-2025-78163079-APN-DTD#JGM un Informe Final de Inspección producido por personal del Ente fiscalizador del que surge que se verificó la existencia de facturas de proveedores del exterior, despacho de aduana y detalle de transferencia realizada identificando en el mismo la factura abonada (SWIFT), y asimismo con respecto a la cuenta bancaria se observa que los pagos fueron realizados con una cuenta propia de la verificada del Banco CITIBANK radicada en New York, también se demostró en el resumen presentado, la existencia de saldo antes de cada pago realizado, habiéndose constatado además la inspección mediante consulta al Sistema Malvinas V2 la validación de los pagos efectuados informados por la contribuyente del asunto. Ello así, se concluyó que la prueba ofrecida por la recurrente en autos deviene en superflua.

Asimismo, se hace saber a las partes que la causa se resolverá con las constancias de autos y de las actuaciones administrativas, quedando conclusa para definitiva.

Seguidamente, mediante PV-2025-102495600-APN-VOCV#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala “B” y luego pasan a sentencia.

IV.- Que, cabe reseñar que de las actuaciones administrativas acompañadas – en especial informe final obrante en IF-2025-78163079-APN-DTD#JGM-, surge que la fiscalización se origina por pedido de la División Revisión y Recursos como Medida de Mejor Proveer por una presentación digital realizada por la verificada en el marco de un reclamo administrativo de repetición (art. 81 de la Ley 11.683) en relación con el pago a cuenta del Impuesto PAIS por operaciones de importación de mercaderías realizadas durante el período fiscal 2023. Se solicitó así a la División Fiscalización verificar si efectivamente las operaciones observadas por la recurrente se pagaron con cuentas propias del exterior sin adquirir divisas en el país.

A esos efectos, se solicitó información a la contribuyente, quien aportó la documentación requerida, a saber, resumen de operaciones vinculadas con proveedores del exterior, facturas de compra, extractos bancarios y constancia de transferencia (vide pág. 1 del informe final).

De una compulsa de la documentación aportada, se verificó la existencia de facturas de proveedores del exterior, despacho de aduana y detalle de transferencias realizadas identificando en el mismo la factura abonada.

A los fines de analizar el origen de los pagos, se observó que fueron realizados con una cuenta propia del Banco CITIBANK radicada en New York, también se verificó en el resumen presentado, la existencia de saldo antes de cada pago realizado.

A su vez, mediante el IF-2024-04469847-AFIP-DVINMZ#SDGOPII, en referencia a la validación de pagos a cuenta del impuesto país - archivo denominado “ANEXO I”- la División Investigación, procedió a consultar al Sistema Malvinas V2 donde se pudo constatar la validación de los pagos efectuados informados por la contribuyente del asunto que se encuentran detallados en el “ANEXO I”.

Así, del informe final en su página 8, se concluye que corresponde hacer lugar al reclamo dado que las operaciones fueron canceladas con fondos propios de la sociedad, con divisas que tenían en una cuenta bancaria

del exterior, por lo que, al no adquirir moneda extranjera, nunca se habría configurado el hecho imponible del Impuesto PAIS.

V.- Que, reseñadas las actuaciones administrativas, corresponde que este Tribunal se pronuncie con relación a la repetición intentada por la recurrente.

En principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sus-tentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: "Sopes, Raúl Eduardo c/Administración Nacional de Aduanas", sentencia del 12/2/87, "Stamei S.R.L. c/Universidad de Buenos Aires s/Ordinario", senten-cia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re "Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento", sentencia del 27/4/98 y "Congelados Macchaiavello y Cía. S.A." del 26/4/2007, entre otros).

Previo a adentrarnos en las particularidades de la causa, conviene pronunciarse en torno a los cuestionamientos del Fisco Nacional respecto de la vía procesal elegida.

En ese sentido, tal como se reseñó, la actora presentó reclamo previo de repetición el 8 de julio de 2024, por las sumas que fueran ingresadas en concepto de pago a cuenta del Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria, por las operaciones de importación de mercaderías durante el período fiscal 2023, fundada en la circunstancia de que no se había generado el hecho imponible de dicho impuesto, ello atento haber cancelado con fondos propios el pago en moneda extranjera desde una cuenta propia del exterior.

Que corrido formal traslado, el Fisco Nacional esgrime como argumento central que no procede la repetición incoada, en tanto no hubo retardo por parte de la administración, atento haber efectuado en el transcurso del mismo tareas de verificación y fiscalización a los efectos de verificar la viabilidad de la repetición de las sumas.

Sobre este punto, cabe señalar que el legislador estableció un procedimiento reglado para la procedencia de la repetición de tributos contenido en el art. 81 de la Ley 11.683, donde se establece en su primer y segundo párrafo lo siguiente: *Los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. En el primer caso, deberán interponer reclamo ante ella. Contra la resolución denegatoria y dentro de los QUINCE (15) días de la notificación, podrá el contribuyente interponer el recurso de reconsideración previsto en el artículo 76 u optar entre apelar ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION o interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia.*

Análoga opción tendrá si no se dictare resolución dentro de los TRES (3) meses de presentarse el reclamo" (el resaltado es propio).

De ello se colige que, conforme la normativa que regula el instituto, se encuentran acreditados en el expediente los requisitos instaurados por el art. 81 para la procedencia de la acción de repetición aquí interpuesta. Ello en tanto transcurrió el plazo establecido por la Ley 11.683 para la interposición del recurso conforme el segundo párrafo del art. 81, en tanto no se ha dictado resolución alguna dentro de los TRES (3) meses de presentarse el reclamo de repetición, quedando expedita esta vía sin importar los trámites que haya efectuado la administración en el transcurso del reclamo de la repetición incoada.

VI.- Que, sentado ello, cabe resolver el fondo de la cuestión traída a este Tribunal, esto es la procedencia de la repetición de los montos ingresados por la actora como pago a cuenta del Impuesto País por sendas operaciones de importación de mercadería. Señalando la actora que no se ha configurado el hecho imponible del tributo en

cuestión.

Así, es de recalcar que el Impuesto PAIS fue establecido por la Ley 27.541, el cual grava la adquisición o cambio de moneda extranjera vinculada a determinadas transacciones. El inciso a) del artículo 35 de dicha norma establece "c*on carácter de emergencia, por el término de cinco (5) períodos fiscales a partir del día de entrada en vigencia de la presente ley, un impuesto que se aplicará en todo el territorio de la Nación sobre las siguientes operaciones: "a) Compra de billetes y divisas en moneda extranjera -incluidos cheques de viajero- para atesoramiento o sin un destino específico vinculado al pago de obligaciones en los términos de la reglamentación vigente en el mercado de cambios, efectuada por residentes en el país*".

Asimismo, su Decreto Reglamentario Nº 99/2019 y sus modif. dispuso que quedaban comprendidas en el inciso a) del artículo 35 de la Ley 27.541 la compra de divisas para la importación de bienes; y el inciso b) del artículo 13 bis del Decreto 99/2019 establece: "*Quedan comprendidas en el inciso a) del artículo 35 de la Ley Nº 27.541 de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública y sus modificaciones, las operaciones de compra de billetes y divisas en moneda extranjera efectuadas por residentes en el país para el pago de obligaciones por: (…) b) La importación de las mercaderías incluidas en las posiciones arancelarias de la NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR (N.C.M.) que se indican en el Anexo I de este decreto*".

"*A los fines de este inciso, el impuesto establecido en el artículo 35 de la ley se determinará sobre el monto total de la operatoria por la que se compren billetes y divisas en moneda extranjera, no debiendo considerarse a estos efectos, de corresponder, el importe de los servicios que resulten alcanzados por el gravamen de conformidad a lo previsto en los incisos c) y d) de este artículo*".

Sentado ello, se advierte que el hecho imponible del Impuesto PAIS es la adquisición de moneda extranjera para el pago de determinadas transacciones y/o la compra de billetes y divisas para el pago de importaciones de determinadas mercaderías.

En el caso particular, se observa que no se encuentra controvertido por las partes que el pago de las operaciones de importación fue efectuado con fondos en moneda extranjera propios de la firma, no habiendo adquisición de moneda que configure el hecho imponible previsto en la norma.

Conforme quedó demostrado en instancia administrativa, los pagos de la mercadería importada fueron realizados con una cuenta propia del Banco CITIBANK radicada en Nueva York, a su vez, se pudo constatar la validación de los pagos efectuados a través del Sistema Malvinas V2.

Así es que, conforme expone el representante fiscal en su escrito y surge de la documentación acompañada, de las conclusiones del Informe Final de Fiscalización, página 8 se exhibe "…*que corresponde hacer lugar al reclamo dado que las operaciones fueron canceladas con fondos propios de la sociedad, con divisas que tenían en una cuenta bancaria del exterior, por lo que, al no adquirir moneda extranjera, nunca se habría configurado el hecho imponible del Impuesto PAIS."*

En base a lo expuesto previamente, los pagos a cuenta del Impuesto Pais, realizados en virtud del régimen de percepción instaurado por la normativa, devienen en pagos sin causa, en tanto no se verifica el hecho imponible que se requiere para la configuración del tributo, correspondiendo hacer lugar a la repetición solicitada, con más los intereses desde la fecha de interposición del respectivo reclamo administrativo previo. En cuanto a la tasa aplicable respecto de los intereses resarcitorios, sin perjuicio de lo manifestado por las partes, deberán ser liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina de acuerdo con lo dispuesto en la doctrina plenaria establecida por este Tribunal en la causa "Dálmine Siderca

S.A.I.C.” del 27/12/93 (Expte.Nº 6.031-I), que resulta de acatamiento obligatorio en virtud de lo establecido por el art. 151 de la ley procedimental. Con costas al Fisco Nacional.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Hacer lugar a la repetición solicitada, con más los intereses desde la fecha de interposición del respectivo reclamo administrativo previo, liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina de acuerdo con lo dispuesto en la doctrina plenaria establecida por este Tribunal en la causa “Dálmine Siderca S.A.I.C.” del 27/12/93 (Expte. Nº 6.031-I), que resulta de acatamiento obligatorio en virtud de lo establecido por el art. 151 de la ley procedimental. Con costas al Fisco Nacional.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.10.06 15:56:06 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2025.10.06 20:21:43 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.10.07 10:58:34 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.07 10:59:15 -03:00