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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-71673365-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 2 de Julio de 2025

Referencia: EX-2019-70600717- -APN-SGASAD#TFN; CONARPESA CONTINENTAL ARGENTINA DE ARMADORES S.A.; Sentencia

---

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudia B. Sarquis, Horacio J. Segura y Miguel N. Licht, a fin de resolver en los autos caratulados **“CONARPESA CONTINENTAL ARGENTINA DE ARMADORES S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación”, expediente N° EX-2019-70600717- -APN-SGASAD#TFN,**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que mediante IF-2019-70600520-APN-DTD#JGM se presenta por apoderada la firma CONARPESA CONTINENTAL ARGENTINA DE ARMADORES S.A., e interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 020/19 de la Aduana de Caleta Olivia, dictada en la Actuación N° 17633-6-2017, por la cual se rechazó el procedimiento de impugnación deducido y se confirmó la intimación de restitución parcial de los importes abonados indebidamente en concepto de beneficios a la exportación por la suma de $4.649.868,25, con más los intereses del art. 845 y cc. del C.A. Dicha suma había sido liquidada a favor de la empresa en concepto de reembolso patagónico -ley 23.018- con motivo de las exportaciones realizadas por la Aduana de Puerto Deseado. A través de la resolución en crisis, el servicio aduanero determinó que a la firma le correspondía percibir el reembolso asignado a las exportaciones realizadas por Comodoro Rivadavia, que era un 2% inferior al de Puerto Deseado. En ese orden de ideas, conforme el art. 3° bis de la ley 23.018, la firma solo tenía derecho al reembolso del 8% previsto para los embarques de Comodoro Rivadavia y no al 10% fijado para los de Puerto Deseado.

La recurrente expresa sus agravios con fundamento en los requisitos establecidos por la normativa, cuyas partes pertinentes transcribe. Resume que el exportador debía acreditar: a) que las mercaderías eran originarias de la región situada al sur del Río Colorado; y b) que el embarque y el cumplido de la exportación se había realizado por los puertos y aduanas ubicados en esa área. Que años después el reembolso fue derogado y posteriormente restaurado en 2015. Agrega que el decreto 2229/15 resultó luego derogado, pero el beneficio se encontraba vigente al momento de los hechos, cuestión que no está en discusión con la Aduana. Transcribe el art. 3 bis introducido por dicho decreto, el cual dice que el reembolso se otorgará “en función del puerto provincial más cercano al lugar de producción, dentro de la provincia que expida el certificado de origen (...)”. En dicha disposición la Aduana encuentra su argumento para justificar el reclamo de devolución, ya que el puerto de Comodoro Rivadavia es el más cercano a Caleta Olivia. Puntualiza que todas las exportaciones se embarcaron y cumplieron en la Aduana de Puerto Deseado, habiendo sido originadas en capturas de distintas especies en el mar y procesadas en buques pesqueros de la compañía. Señala que las cargas congeladas se

descargaron en el puerto de Caleta Olivia, donde se documentaron las destinaciones de tránsito de exportación desde la Aduana de Caleta Olivia hasta Puerto Deseado. Finalmente allí se embarcaron con destino al exterior y se cumplieron las exportaciones. Cita el art. 374 del Código en cuanto se refiere a la destinación suspensiva de tránsito de exportación. Menciona que de acuerdo al art. 1 de la ley, le corresponde a la mercadería el reembolso del 10% previsto para Puerto deseado, dado que el "embarque y cumplido" ocurrieron allí. Dice que a pesar de ello la Aduana de Caleta Olivia opina que correspondería el 8% previsto para el puerto de Comodoro Rivadavia, por aplicación del art. 3 bis, por ser el "puerto provincial más cercano al lugar de producción...". Manifiesta que dicho argumento es claramente contrario a los términos de la ley 23.018, anula el art. 1 de la citada norma y aplica el art. 3° bis con el único propósito de reducir el reembolso del 10% al 8%. Expone que no entiende que se le reclame a CONARPESA la devolución de un 2% equivalente a la diferencia entre exportar por Puerto Deseado y por Comodoro Rivadavia. Asegura que del hecho de que las destinaciones de tránsito de exportación se hubieran documentado en Caleta Olivia no puede concluirse que el "embarque y cumplido" estuvieran realizados allí. Transcribe las partes pertinentes de la Resolución General 1921/05, y expresa que la Aduana de Caleta Olivia dio el "precumplido" a las destinaciones para luego llegar los camiones a Puerto Deseado para el ulterior "cumplido". Se refiere a la interpretación de las leyes, e invoca jurisprudencia que considera favorable a su criterio. Afirma que la interpretación de la Aduana destruye y priva de toda funcionalidad a la regla general del art. 1ro. Asevera que no puede derogar dicho artículo por extrapolar el art. 3ro. bis de su contexto. Indica que una interpretación armónica de la ley, que no ponga en pugna los arts. 1 y 3ro. bis, debería concluir que: cuando el cumplido y embarque se realiza por uno de los puertos nominados en el art. 1, a la mercadería exportada le corresponde el reembolso fijado en dicho artículo y cuando se cumple en un puerto que no figura en la lista, le correspondería el reembolso del puerto mencionado que se encuentre más próximo al lugar de producción de la mercadería, dentro de la provincia que expidió el certificado de origen. Adiciona que el párrafo tercero del art. 1 dice que en caso que la mercadería se exporte desde otro puerto al sur del Río Colorado, no mencionado explícitamente, se le otorgará el reembolso correspondiente al que se exporte por el puerto de la lista cuya ubicación resulte de mayor cercanía. Comenta que el art. 3 bis fue insertado para precisar el concepto de "mayor cercanía", e interpreta que no es la del puerto de embarque con el puerto de la lista, sino la del lugar de producción con el puerto más próximo dentro de la provincia que expidió el certificado de origen. Considera que esta es la única interpretación razonable y aclara que cuando la mercadería se exporta por uno de los puertos nominados en el art. 1°, le corresponde el beneficio previsto en la norma, y cuando se exporta por un puerto no nominado, le corresponde el beneficio previsto para el puerto mencionado en el art. 1° más próximo al lugar de producción de la provincia que expidió el certificado de origen. Hace reserva de caso federal, ofrece prueba y solicita que se revoque la resolución recurrida, con costas.

II.- Que por IF-2020-65526701-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el recurso conferido. Aduce que la interpretación de la ley 23.018 se debe realizar atendiendo a la intención del legislador, computando la totalidad de los preceptos, de manera que armonicen con el resto del orden jurídico. Analiza el reembolso adicional a la exportación establecido por la ley 23.018, beneficio contemplado en el art. 834 del CA. Destaca que el objetivo de la norma es "*el progreso de una zona en concreto, o más precisamente la actividad en cada uno de los puertos que se encuentran en la zona delimitada*". Expone que tanto el Decreto 2229/15 como la ley 23.018 son una forma de utilizar -por intermedio de la reglamentación- las facultades que habilita la llamada cláusula del progreso (art. 75 incs. 18 y 19 de la CN), toda vez que, si se desvirtuara ese objetivo, el reembolso dispuesto sería inconstitucional. En tal sentido, cita el precedente del Máximo Tribunal "Maggi, Esteban Félix s/ presunto contrabando de importación". Apunta que el espíritu de la ley 23.018 -restablecida por Decreto 2229/2015- fue fijar un mayor reembolso mientras más al sur "se produzca", sin que a dicho efecto tenga algo que ver la provincia en la que se encuentra el puerto. Subraya que la distinción que hace la actora respecto del puerto más cercano al lugar de producción dentro de la provincia resulta realmente estéril y omite considerar los efectos de la reforma introducida por el art. 3bis de la ley 23.018 que establece que el reembolso a las exportaciones se otorgará en función del puerto provincial más cercano al "lugar de producción", dentro de la provincia que expida el certificado de origen. Invoca que el certificado de origen no tiene nada que ver con el nivel de reembolso a percibir, solo es un requisito "para percibir el reembolso", consolidándose así el criterio -acorde al espíritu de la cláusula del progreso- de que el elemento distintivo para fijar alícuota es el lugar de producción. Advierte que Puerto Deseado está muy lejos de Caleta Olivia, por lo que mal podría corresponderle el reembolso de Puerto Deseado, sería incluso ridículo y contrario al

objetivo de la norma. Pone de relieve que de Caleta Olivia -lugar de producción- a Puerto Deseado hay 215 km de distancia por la ruta más rápida. En contraposición, de Caleta Olivia a Comodoro Rivadavia hay tan solo 78.2 km de distancia, por la vía más rápida. Adjunta imágenes de mapas que reflejan las distancias señaladas. Así las cosas, la recurrente no puede realizar una interpretación torcida de la norma con el mero efecto de obtener un beneficio económico en forma indebida. Subraya que la interpretación que efectúa la actora supone una desnaturalización del beneficio y obvia el carácter restrictivo de la interpretación de beneficio y privilegios. Sostiene que la Aduana obró en todo momento conforme a derecho y que ostenta la facultad de repetir las sumas indebidamente abonadas por estímulos a la exportación (arts. 845 a 855 del CA) y de revisar actuaciones y documentos aduaneros una vez concluida la tramitación, y de formular rectificaciones y cargos, así como disponer las devoluciones que correspondieren (art. 9, ap. 2, inc. d, del Decreto 618/1997). Ofrece prueba, formula reserva de caso federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

III.- Que por PV-2024-79404951-APN-VOCXX#TFN se declara la causa de puro derecho. Por PV-2025-54707299-APN-VOCXX#TFN se elevan los autos a la Sala G y por IF-2025-56560614-APN-VOCXX#TFN se pasan a sentencia.

IV.- Que en la Actuación N° 17633-6-2017, en cuanto es objeto de revisión en estos actuados, se decidió el recurso de impugnación interpuesto por la representante de la firma exportadora CONARPESA Continental Armadores de Pesca S.A., contra las Liquidaciones detalladas en el Anexo de la Notificación SICNEA 17087NOTI001187J de la División Aduana de Caleta Olivia. En el citado documento consta el cargo N° 08/2018 (AD CAOL) por la suma de $4.649.868,25 (fs. 67/69). A fs. 1 obra la Nota N° 022/17 de la Sección Asistencia Técnica. A fs. 3, la Nota N° 42/2016 (DV EDEX) refleja la intervención del Departamento Técnica de Exportación, en la cual se analiza concretamente la normativa involucrada. Que surge de dichos razonamientos que por aplicación del tercer párrafo del art. 1° de la ley 23.018, para el caso planteado corresponde aplicar la alícuota establecida para el Puerto de Comodoro Rivadavia, “por ser el de mayor cercanía al de Caleta Olivia y no estar mencionado explícitamente en el artículo 1 de la mencionada norma”. A fs. 7/11 se glosa el Dictamen N° 345/10 (DI ASLA), que se refirió al procedimiento previsto en el art. 845 y siguientes del CA, y determinó que el importe a restituir por la empresa (en concepto de estímulos que le fueron abonados en demasía) responde a la diferencia en $ (pesos) al momento del pago de los mismos al exportador. A fs. 22/32 y 35/55 lucen prints de consultas aduaneras y del SIM. A fs. 56/64 consta liquidación según convenio y se determina la diferencia de reembolsos. A fs. 72/79 se agrega la impugnación deducida por la firma contra el cargo N° 08/2018. Allí, la aquí actora manifestó que todas las exportaciones involucradas en autos se originaron en capturas de peces por buques de la compañía. Que luego las cargas -congeladas- listas para exportar, se descargaron en el puerto de Caleta Olivia. Que en esta Aduana se documentaron las destinaciones en tránsito de exportación con destino a Puerto Deseado. Como consecuencia de ello, a criterio de la impugnante, dado que el “embarque y cumplido” se realizaron por Puerto Deseado, le correspondería a la mercadería el reembolso del 10% establecido para dicho puerto. A fs. 89 se tiene por instruido el procedimiento de impugnación previsto en el art. 1053 inc. b) del CA. A fs. 93/97 se emite el Dictamen N° 5/2019 (AD PDES). A fs. 98/101 se dicta la Resolución N° 020/19 (AD CAOL) que se notifica a la empresa el 30/07/2019. La decisión aquí cuestionada, resalta -en contra del criterio invocado por la firma- que el art. 3 bis es claro y autosuficiente en su análisis y redacción, y fija la alícuota de beneficios por el puerto más cercano al lugar de producción, para todos los puertos del sur del Río Colorado. Que el puerto más cercano al lugar de producción es en autos Caleta Paula, pero al no figurar el mismo en el listado (por ser posterior) aun así se concede el beneficio, basándose en el espíritu de la ley, teniéndose presente que el puerto patagónico más cercano -al “lugar de producción”- es Comodoro Rivadavia. Que el “cumplido” no fija el porcentaje, si bien se establece como un requisito para gozar del beneficio, no es lo determinante para fijar el porcentual. Y por ello se agregó el art. 3 bis dentro de la ley, porque es el elemento para fijar la alícuota según la zona de producción. A fs. 104/105 la recurrente acredita la interposición de recurso ante esta instancia.

V.- Que, concretamente -así trabados lo términos de esta litis-, corresponde revisar si resulta ajustada a derecho -o no- la exigencia de restitución parcial de los importes abonados indebidamente en concepto de beneficios a la exportación a la que fuera intimada la aquí apelante en la Resolución apelada.

Se trata en autos de analizar jurídicamente la aplicación del Decreto 2229/15, dictado en el marco de la ley 23.018, a fin de determinar si el Fisco tiene concretamente en este caso la atribución de repetir importes indebidamente abonados en

concepto de estímulos a la exportación (arts. 845 y siguientes del Código Aduanero) como contrapartida de la misma que dicho cuerpo legal le asigna a los administrados, cuando les permite repetir los importes abonados indebidamente en concepto de tributos. Ambas previsiones contemplan el supuesto a evitar, del enriquecimiento sin causa de una de las partes sobre la otra.

Queda admitida sin discusión en autos, la facultad aduanera para revisar y rectificar actuaciones, así como disponer devoluciones (art. 9 ap. 2, inc. d) del decreto 618/97 y 23 del C.A).

Con dicho fundamento, a la luz de la normativa involucrada en estas operaciones, el eje de la cuestión consiste en decidir cuáles las dos disímiles interpretaciones desplegadas por las partes, es la que resulta más ajustada a derecho.

Siguiendo la doctrina plasmada en la obra “Interpretación de la norma jurídica tributaria”, de Eusebio González García, ya la idea originada en la Revolución Francesa, y debatida en la época del código de Napoleón, postulaba que las normas no se interpretan, sino que se aplican literalmente.

Esa posición tiene su sentido como reacción a un sistema anterior, donde prevalecían las interpretaciones arbitrarias y no apegadas a la letra de la ley.

Consiguientemente, donde una amplia interpretación se desconectaba del texto de la ley, la reacción contraria fue aplicar la pura literalidad.

Sin embargo, aún bajo este punto de partida, se fueron abriendo algunas brechas a las posibilidades de interpretación.

En primer lugar, como principio -que aún nos rige- cuando los términos de la ley son claros, no será necesaria su interpretación. Precepto éste que deja concluir que, a contrario sensu, cuando los términos de la ley no fueran claros, su interpretación es posible y pertinente.

En segundo lugar, dado que el juez no puede dejar de fallar so pretexto de oscuridad de la ley, -en tales supuestos- se abre el proceso interpretativo.

Siguiendo el razonamiento sintetizado, en autos el primer punto es revisar la letra de la ley, -en este caso el decreto 2229/15-, previo a tratar de desentrañar su espíritu.

En este punto surge el problema de la analogía, que en derecho penal -y tributario- nuestro criterio, está excluida.

Y dado que el Derecho Tributario es una rama autónoma, tratándose de beneficios -como el de autos- que alteran la generalidad de las normas que rigen los gravámenes, se advierte que es lógico el criterio de interpretarlos en forma restringida.

Corrobora esta conclusión, el dictamen del Poder Legislativo en el cual se detalla el estudio de decreto de marras, mediante el cual se restablece la vigencia del reembolso adicional a las exportaciones establecido en el artículo 1° de la Ley N° 23.018, manteniéndose los niveles de beneficio aplicables desde el 1° de enero de 1984, para todos los puertos y aduanas ubicados al sur del Río Colorado que se mencionan en dicha ley por el término de cinco años, partir de la entrada en vigencia. (Del decreto).

El reembolso es un estímulo a las exportaciones, de orden fiscal (difiere del reintengro y del drawback) en virtud del cual se restituyen, total o parcialmente, los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos interiores; así como los que se hubieren podido pagar en concepto de tributos por la previa importación para consumo de toda o parte de la mercadería que se exportare para consumo a título oneroso o bien, por los servicios que se hubieren prestado con relación a la mencionada mercadería.

El origen de dicho incentivo a las exportaciones data de 1983, cuando a través de la Ley N° 23.018 se instrumentó, por un plazo determinado, un reembolso adicional a las exportaciones para consumo canalizadas por los puertos y aduanas ubicados al sur del Río Colorado, desde el puerto de San Antonio Este (Provincia de Río Negro) hasta el puerto de Ushuaia (Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur), siempre que se carguen a buque mercante con destino al exterior o a buque mercante de cabotaje para transbordar en cualquier puerto nacional con destino al exterior.

Luego en el año 1996, a través de la ley 24.490 dicho beneficio se prorrogó por otros cinco años.

El mencionado estímulo a la exportación, no se encontraba en vigencia a la fecha del análisis que sintetizo; lo que dificultaba a criterio del Legislador de la época la obtención de una mejor competitividad comercial, generando grandes perjuicios para todas las **actividades** que conforman el **territorio** patagónico, así como desigualdades con el resto de las **economías regionales.** (lo destacado me pertenece).

Subrayo tales expresiones, que han omitido al estudiar el Decreto la palabra "puerto". Por el contrario, actividades, territorio y economías regionales, hacen clara referencia a la idea de la **producción**, concepto en el cual el artículo 3 bis resulta determinante.

Continúa el informe del Senado, y expresa que teniendo en cuenta tal situación, la caída de los commodities, y la afectación del comercio mundial, es que el Ejecutivo consideraba beneficioso para toda la región patagónica, volver a establecer el reembolso que se hubiere fijado en su momento por la ley 23.018.

Precisamente, la referida ley tuvo como objetivo primordial lograr el desarrollo armónico de una economía regional, la de la zona patagónica, con especial concepción geopolítica sobre la específicamente económica, estableciendo un régimen razonablemente preferencial y estable que favoreciera la radicación de la **población** de dicha área.

Las consecuencias favorables de restablecer la vigencia del reembolso mencionado, redundan en: mayores **inversiones**, generar mayor **volumen exportable**, mayores puestos de trabajos en los puertos, mayor previsibilidad, entre otras.

El Poder Ejecutivo explica en los considerandos del decreto en consideración, que las provincias patagónicas se caracterizan por tener un menor desarrollo relativo que la zona central del país en cuanto a la **industrialización** de sus productos, pero cuentan con un enorme potencial para la **producción y desarrollo** de productos primarios como ser los frutihortícolas, subproductos de los mismos, productos mineros, de la pesca y agropecuarios principalmente lanas y carne ovina.

La provincia de Río Negro posee una marcada especialización en la producción de bienes agroindustriales de exportación, siendo una actividad central la fruticultura y en segundo plano la horticultura. En cuanto a la pesca, la mayor actividad se registra en el Puerto de San Antonio Este.

La provincia del Chubut tiene una estructura industrial netamente exportadora de recursos naturales, productos regionales como los derivados de la minería, del pescado, del cemento y de la lana, cuyo intercambio comercial se concreta esencialmente por vía marítima a través de sus puertos siendo Puerto Madryn el principal, el cual debido a la **actividad generada por la producción** de aluminio y la **actividad pesquera**, registró un notable incremento poblacional.

En lo que respecta a la provincia de Santa Cruz el petróleo y el gas ocupan un lugar preponderante dentro del sector primario, mientras que la pesca y la lana se ubican en un lugar secundario, en tanto la minería constituye una actividad en constante crecimiento, actividades todas estas orientadas a la exportación.

En lo que se refiere a la pesca, Puerto Deseado concentra la mayor actividad, lugar desde el que se realizan la mayoría de los embarques con destino a mercados externos. Por último, en el caso de la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, la misma posee una **estructura productiva** similar a las otras provincias patagónicas, en donde su

Producto Bruto Geográfico (PBG) representa el UNO POR CIENTO (1%) del Producto Bruto Interno (PBI) nacional; realizándose la gran mayoría de sus exportaciones a través del Puerto de Ushuaia.

Por otra parte, el presente decreto a través de sus artículos 2 y 4, define específicamente cuales serán los productos que se considerarán originarios a los fines de la ley 23018 e **incorpora el art 3 bis a la ley 23018, a fin de crear el Certificado de Origen para identificar los productos y recibir el reembolso:**

Art. 2° — A los fines de la Ley N° 23.018, se consideran "originarios" a los productos del mar, sea éste territorial o no, de la región ubicada al sur del Río Colorado en toda su extensión, hasta el límite que la Nación reivindique como Zona Económica Exclusiva, además de los productos originarios de la región.

El reembolso adicional será aplicado, en lo que respecta a los productos del mar, exclusivamente a las capturas efectuadas por buques de bandera argentina y por aquellos de bandera extranjera locados por empresas argentinas a casco desnudo, de conformidad con el artículo 36 de la Ley N° 24.922.

Art. 4° — Incorpórase como ARTÍCULO 3° bis de la Ley N° 23.018 el siguiente texto:

"ARTÍCULO 3° bis.- Certificado de origen. El reembolso a las exportaciones **se otorgará en función del puerto provincial más cercano al lugar de producción, dentro de la provincia que expida el certificado de origen (C.O).**

El certificado de origen (C.O) que identifique la procedencia del producto a exportar, deberá contener:

a) Denominación de origen, lugar, distrito y municipio.

b) Definición precisa e inconfundible de los productos,

especialmente si se tratan de materias primas con o sin elaboración, individuales o colectivas, específicas de una especie, variedad, tipo, como así también el grado de complejidad del servicio y sus particularidades identificatorias…"

Los niveles de beneficio aplicables serán los mismos que se establecieran en su oportunidad en el artículo 1ro de la ley 23018, esto es, desde el 1° de enero de 1984:

"ARTICULO 1°– La exportación de las mercaderías cuyo embarque y respectivo "cumplido" de la declaración aduanera de exportación para consumo se realice por los puertos y aduanas ubicados al sur del río Colorado, gozarán de un reembolso adicional a la exportación, siempre que se carguen a buque mercante con destino al exterior o a buque mercante de cabotaje para transbordar en cualquier puerto nacional con destino al exterior.

Los reembolsos adicionales de los cuales gozará la exportación de las mercaderías, que se ajusten a lo establecido en la presente ley, serán los siguientes (…)"

"En caso de que alguna mercadería se exporte desde otro puerto ubicado al sur del Río Colorado, no mencionado explícitamente en la enumeración anterior, se le otorgará, el reembolso correspondiente al que se exporte por el puerto de la lista precedente cuya ubicación geográfica resulte de mayor cercanía…"

Aclara dicho Cuerpo que el Poder Ejecutivo manifiesta que el servicio jurídico pertinente ha tomado la intervención de su competencia y que la naturaleza excepcional de la situación planteada hace imposible seguir los trámites ordinarios previstos en la Constitución Nacional para la sanción de las leyes, debiendo adoptarse la medida. Y por los fundamentos expuestos, encontrándose cumplidos los requisitos formales y sustanciales establecidos en la Constitución Nacional en lo que respecta al dictado del Decreto Nº 2229/2015, "siendo que la naturaleza excepcional de la situación planteada hace imposible seguir los trámites ordinarios previstos por la Constitución Nacional para la sanción de las leyes y todo ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley No 26.122", la Comisión propuso que se resuelva declarar

expresamente la validez del Decreto del Poder Ejecutivo Nacional Nº 2229 de fecha 2 de noviembre de 2015.

Los párrafos precedentes nos indican que se tuvo en miras el desarrollo armónico de la zona, con especial interés en mecanismos que favorezcan la radicación de la población en dicha área, con la finalidad del poblamiento de la Patagonia.

De lo expuesto se deduce, que tuvo la misma intención el legislador en la Ley 23018, y que ella no fue exclusivamente la promoción de la actividad portuaria, sino que tuvo en consideración también el impulso general a la industria primaria y elaboradora, buscando su asentamiento en la región. Así lo ha resaltado también la jurisprudencia (V.Gr. CNACAF Sala IV, in re "Luis Solimeno e Hijos S.A. C/ DGA"-T.F. 12.826-A (cita *on line* AR/JUR/5623/2004, especialmente Considerandos VI y VII).

Lo cierto es que el decreto objeto de estudio, **restablece** los estímulos a la exportación o reembolsos adicionales, en época **posterior** a la vigencia de la ley. Y lo hace en forma **específica**, cuando se refiere al Certificado de Origen que debe expedirse dentro de la provincia; imponiendo en el art. 3 bis las condiciones en las cuales "se otorgará" el beneficio.

Literalmente expresa que dicho otorgamiento se hará "en función del puerto provincial más cercano al lugar de producción..."

Llegados a este punto, con respecto al puerto -que se aclara "provincial"- debe ser el más cercano al lugar de producción, que es el que fija el porcentaje del reembolso que corresponda.

Sería forzada la interpretación que implique desestimar ese concepto claro, sobre el lugar de producción, cuando se trasladara la mercadería -tránsito mediante- hacia **otro** puerto que gozara de mayores ventajas porcentuales, al sólo efecto de producir allí el "cumplido y embarque" invocados por la empresa apelante.

En resumen: el decreto -hoy derogado- es claro en su literalidad. Si algo en ella mereciera duda, son aplicables los principios del derecho acerca de que se trata de una norma posterior y específica, respecto de la ley original. Corroboran lo afirmado la doctrina y la jurisprudencia, que en derecho tributario impiden extender por analogía, tanto los gravámenes, como los beneficios adicionales que de ellos se derivan.

Si alguna duda permaneciera, surge de las propias consideraciones del Senado al aprobar esta norma dictada como de "necesidad y urgencia", que la intención primordial consistía en favorecer la producción y el asentamiento poblacional. Este objetivo que se vería desvirtuado, si al puerto de mero "cumplido y embarque", la mercadería producida arribara sólo en virtud de tener -aquél- asignado un porcentaje mayor al que corresponde por su cercanía.

Ello implicaría, una situación inequitativa para los exportadores que en cumplimiento de la normativa embarcaron sus productos en los puertos más cercanos a los lugares de producción de las provincias al sur del Río Colorado en las cuales se otorgaron los certificados de origen. Y, además, un pago del Fisco contrario a la letra y a los fines especificados por decreto para el reembolso adicional, por lo cual carecería de causa.

Una interpretación contraria vaciaría de sentido la incorporación del artículo 3 bis, pues bastaría con observar el puerto de "cumplido y embarque" para la aplicación automática de un beneficio superior al que correspondería si se aplicara correctamente la normativa entonces vigente. Reitero que, a la fecha del presente, dicho beneficio ha sido derogado.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar la decisión aduanera recurrida, en cuanto intimaba a la apelante a la restitución de $4.649.868,25 con más los intereses dispuestos en el art. 845 y ss. del CA

Por ello, VOTO POR:

Confirmar la Resolución Nº 020/19 de la Aduana de Caleta Olivia, dictada en la Actuación N° 17633-6-2017, en cuanto intima a CONARPESA CONTINENTAL ARGENTINA DE ARMADORES S.A a la restitución de $4.649.868,25 con

más los intereses dispuestos en el art. 845 y ss. del CA. Costas a la actora.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Que, en honor a la brevedad, me remito a lo expuesto en los considerandos I a IV del voto de la Dra. Sarquis.

II.- Que de un nuevo análisis del caso y atento a lo resuelto por la Sala II de la Exma. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en autos "CONARPESA CONTINENTAL ARGENTINA DE ARMADORES SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", del 04/07/2019, análogo al aquí tratado, y de mi voto como vocal subrogante de la vocalía de la 18ª nominación en autos "Conarpesa Continental Armadores de Pesca SA" (TFN Nº 40.089-A), sentencia del 10/04/2025, registrada bajo el N° INLEG-2025-37708521-APN-VOCXVI#TFN, he adoptado la postura que sigue.

III.- Cabe tener presente que el Decreto N° 2229/2015 incorporó el art. 3 bis a la Ley 23.018, en los siguientes términos: "Certificado de origen. El reembolso a las exportaciones se otorgará en función del puerto provincial más cercano al lugar de producción, dentro de la provincia que expida el certificado de origen (C.O). El certificado de origen (C.O) que identifique la procedencia del producto a exportar, deberá contener: a) Denominación de origen, lugar, distrito y municipio. b) Definición precisa e inconfundible de los productos, especialmente si se tratan de materias primas con o sin elaboración, individuales o colectivas, específicas de una especie, variedad, tipo, como así también el grado de complejidad del servicio y sus particularidades identificatorias. (Artículo incorporado por art. 4° del Decreto N° 2229/2015 B.O. 3/11/2015. Por art. 1° del Decreto N° 1199/2016 B.O. 2/12/2016 se deroga el Decreto N° 2229/2015. Vigencia: a partir de su publicación en el Boletín Oficial)."

IV.- Que los términos empleados por la norma en tanto aluden al **"puerto provincial más cercano al lugar de producción"** y **"dentro de la provincia que expida el certificado de origen (C.O)."** resultan claros y no aparejan mayores dificultades interpretativas.

Es por ello que, frente al texto de la ley vigente al tiempo de las operaciones en trato, se impone que el criterio que debe prevalecer es el de la norma especial y posterior que modificó a la ley originaria, más allá de lo que haya sido en su momento considerado como parámetro para definir los porcentajes de los reembolsos: el "puerto de embarque".

Que, a todas luces, y toda vez que la mercadería de la actora se produce en Caleta Paula (Santa Cruz), el puerto más cercano al de producción -ya que Caleta Paula no se encuentra en el listado de la norma- es el de Puerto Deseado (también ubicado en esa provincia) y no el de Caleta Olivia (provincia de Chubut).

V.- Que lo expuesto no resulta contradictorio con sostener que en materia de reintegros, subsidios y exenciones tributarias la interpretación debe ser restrictiva.

Pero no es menos cierto que en el caso la CSJN también ha dicho que, en materia de interpretación de las leyes impositivas, se debe atender al fin con el que han sido dictadas (Fallos: 329:2975).

En efecto, señaló que no resulta lógico atenerse al sentido más restringido que puede darse a las palabras utilizadas en la norma que estatuye beneficios de carácter fiscal, sino indagar cuál ha sido su finalidad y si ésta se ha cumplido, pues sólo de tal manera, el mayor beneficio esperado a través de la disminución de la recaudación fiscal, podrá alcanzar su verdadero sentido (Fallos: 308:2554).

Por ello, como ya se dijo, aunque las exenciones tributarias son de interpretación estricta, debe aplicarse el criterio de considerar la voluntad del legislador, en orden a la finalidad perseguida al dictarse las normas cuestionadas (Fallos: 296:253), a fin de que su propósito se cumpla dentro de los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 326:2987; 329:5210; 232:254; 344:140).

Que, en efecto, el Decreto N° 2229/15 (reglamento de necesidad y urgencia) consideró dentro de sus fundamentos que la Ley N° 23.018 “tuvo como objetivo primordial lograr el desarrollo armónico de una economía regional, la de la zona patagónica, con especial concepción geopolítica sobre la específicamente económica, estableciendo un régimen razonablemente preferencial y estable que favoreciera la radicación de la población de dicha área.” y, asimismo, implementar un sistema de incentivo fiscal que tuvo como finalidad “incrementar los ingresos de los diferentes actores que integran la cadena de valor de los productos exportables, compensando las asimetrías existentes en razón de la distancia a los centros de consumo con el resto de las regiones que componen el país.”

En ese sentido, se hizo hincapié en la necesidad de que, a los fines de la implementación del citado reembolso a las exportaciones, se confiera un certificado de origen (C.O) que identifique la procedencia del producto a exportar, condicionando el reembolso **“en función del puerto provincial más cercano al lugar de producción”, dentro de la provincia que expida el certificado. (el resaltado y subrayado son propios).**

Que, por todo lo expuesto, no cabe más que revocar la resolución aduanera apelada, con costas a la vencida.

Consecuentemente, VOTO POR:

Revocar la Resolución N° 020/19 dictada por la Aduana de Caleta Olivia en el trámite de la Actuación N° 17633-6-2017 y, en consecuencia, el Cargo N° 08/2018 (AD CAOL), con costas.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Los antecedentes de la causa resultan del relato del voto preopinante. En el corazón del discurso oficial late en la idea de que la Ley 23.018 recompensa la latitud, no la frontera política. Por ello, desde esa perspectiva, cuanto más austral se produzca, mayor el estímulo. Como prueba, la Aduana exhibe la grilla: San Antonio Oeste y Puerto Madryn 8 %; Comodoro Rivadavia 9 %; Puerto Deseado y San Julián 11 %; Río Gallegos y Río Grande 12 %; Ushuaia 13 %. Tales cifras, arguye el servicio aduanero, supuestamente demostrarían que provincia y porcentaje no marchan de la mano, dándose a entender que gobierna la geografía, no el mapa político, a pesar de que la reforma de 2015 añadió el art. 3 bis, que vincula el reintegro al “puerto provincial más cercano al lugar de producción”. Para la Aduana, el adjetivo provincial significa apenas que todos los puertos lo son; lo decisivo es la proximidad física. Caleta Paula —lugar de descarga— carece de alícuota propia; el listado mira entonces al puerto listado más próximo en kilómetros: Comodoro Rivadavia, a 78 km, frente a los 215 km que separan Caleta Olivia de Puerto Deseado. No en vano, la Aduana despliega capturas de Google Maps para ilustrar la diferencia de rutas y subraya que adjudicar la tasa de Puerto Deseado a una producción enclavada mucho más al norte “sería ridículo” y “contrario al objetivo de la norma”, incluso inconstitucional por vulnerar la cláusula del progreso (arts. 75 incs. 18 y 19 CN) y el principio de uniformidad (art. 75 inc. 1 CN). El reembolso, insiste, sólo es válido si coadyuva al desarrollo del punto realmente necesitado; lo contrario desviaría recursos y favorecería injustamente a zonas menos australes. En respaldo, invoca la jurisprudencia que impone una interpretación estricta de beneficios y privilegios (Fallos 185:51, 204:110) y recuerda que el Servicio Aduanero ostenta la acción de repetir lo indebidamente abonado (arts. 845-855 C.A.).

II.- Justamente, con estos trazos, la Aduana teje un relato según el cual la tasa de Comodoro Rivadavia (8 % en 2016) emerge como la única compatible con la proximidad física de la planta de Caleta Paula, habida cuenta de la lógica meridional de la Ley 23.018 y los mandatos constitucionales de desarrollo regional. Todo lo demás —sugiere— no sería más que geografía torcida al servicio de un porcentaje mayor.

III.- Así las cosas, la cuestión subyacente es si corresponde aplicar una alícuota del 10% o del 8% en concepto de reintegros a la exportación conforme la Ley 23.018 (reembolsos por puertos patagónicos), cuando la mercadería de Conarpesa se produce y descarga en Caleta Paula (provincia de Santa Cruz) pero el puerto de embarque utilizado es Puerto Deseado (Santa Cruz). En otras palabras, la controversia radica en determinar qué porcentaje de reintegro adicional corresponde: si el más alto (10%) o el menor (8%), dada la ubicación geográfica de la producción respecto del puerto

efectivamente utilizado para la exportación. Este interrogante surge del régimen establecido por la Ley 23.018/1983, que otorgó reintegros diferenciales a las exportaciones originarias de la Patagonia realizadas por puertos al sur del Río Colorado, con alícuotas escalonadas según la ubicación de cada puerto.

IV.- Al respecto, debe hacerse notar que la ley enumeró puertos específicos con sus porcentajes —beneficiando con mayores reintegros a los más australes— y, concomitantemente, previó que si la exportación se realizaba por un puerto patagónico no enumerado expresamente se aplicaría el porcentaje correspondiente al puerto de la lista geográficamente más cercano.

V.- En efecto, bajo el criterio tradicional, el porcentaje dependía principalmente del puerto de embarque declarado (o de su puerto equivalente más próximo), lo que en este caso podría indicar una alícuota del 8% (según la posición de Puerto Deseado en la escala vigente). Sin embargo, la cuestión es si ese esquema debe ceder ante una normativa posterior que introduce un criterio distinto vinculado al lugar de producción de la mercadería. Téngase presente que la respuesta normativa al planteo se encuentra en el Decreto 2229/2015, que restableció transitoriamente el régimen de reintegros patagónicos (vigente hasta 2016) e incorporó el artículo 3° bis a la Ley 23.018. Esta disposición reformula el criterio tradicional, vinculando la determinación del beneficio fiscal con el lugar de origen de la producción, en lugar de circunscribirlo únicamente al puerto de embarque. El texto del artículo 3° bis establece claramente que "**el reembolso a las exportaciones se otorgará en función del puerto provincial más cercano al lugar de producción, dentro de la provincia que expida el certificado de origen**"

VI.- En consecuencia, para definir la alícuota aplicable, debe identificarse cuál es **el puerto de esa misma provincia** que se encuentre más próximo al sitio donde se produjo (o se descargó) la mercadería exportada, según conste en el certificado de origen expedido. En el caso bajo análisis, toda vez que la producción y descarga tuvo lugar en Caleta Paula (Santa Cruz), lo que corresponde determinar es cuál es el puerto santacruceño más cercano a dicha localidad.

VII.- En ese sentido, dado que Puerto Deseado se encuentra también en Santa Cruz y es geográficamente cercano (comparado con otros puertos de la provincia, como Puerto San Julián, Punta Quilla o Río Gallegos, que están bastante más al sur), resulta ser el puerto provincial más próximo al lugar de producción. Por lo tanto, conforme al art. 3° bis, el reintegro debe calcularse con la alícuota asignada a Puerto Deseado –que es el puerto de Santa Cruz más cercano a Caleta Paula– con independencia de que el embarque efectivo se haya realizado allí mismo u en otro puerto. En otras palabras, la norma reglamentaria equipara el caso al de una exportación "por" Puerto Deseado a los efectos del beneficio, pues ese es el puerto relevante según la localización de la producción. De este modo, el Decreto 2229/2015 abandona la visión puramente formalista o literal del punto de salida físico de la mercadería, y prioriza un criterio territorial y material: el beneficio fiscal sigue a la región de origen de la producción. Porque precisamente la finalidad es evitar distorsiones o maniobras elusivas (por ejemplo, transportar mercadería a puertos con mayor reintegro alejados de su lugar de origen) y asegurar que el reintegro adicional cumpla su propósito promocional local, incentivando la producción en determinadas zonas de la Patagonia.

VIII.- En ese orden de ideas, aplicando esta solución normativa al caso de Conarpesa, la cuestión debatida se inclina en favor de la alícuota del 10%, ya que esa sería la tasa asignada al puerto patagónico que corresponde por cercanía a Caleta Paula (esto es, Puerto Deseado, según la escala prevista). Efectivamente, no existe ambigüedad en el texto que justifique apartarse de este criterio, toda vez que las palabras "dentro de la provincia" y "más cercano al lugar de producción" son inequívocas. La situación fáctica de Conarpesa encuadra exactamente en la hipótesis regulada: producción en un punto de la provincia y embarque por un puerto de esa misma provincia, pero con la necesidad de vincular el beneficio al puerto adecuado. Por lo tanto, una interpretación textual conduce a concluir que asiste razón al exportador al reclamar el 10%, puesto que la normativa vigente al momento de la operación así lo prevé. Interpretar de otro modo –por ejemplo, aplicar la alícuota del puerto de embarque efectivo sin considerar la ubicación de la producción– supondría ignorar el texto expreso de la reglamentación vigente y vaciar de contenido la reforma introducida por el art. 3° bis.

IX.- En suma, la solución legal dada por el art. 3° bis debe aplicarse strictu sensu, sin interpretaciones extensivas ni

restrictivas por analogía en perjuicio del contribuyente, máxime tratándose de un beneficio establecido por ley en sentido amplio (ley y decreto reglamentario) para estimular ciertas actividades.

X.- En la especie, un elemento fundamental en juego es la seguridad jurídica y la confianza legítima que las empresas depositan en las reglas de juego fijadas por el Estado. Conarpesa organizó sus operaciones de exportación en un contexto normativo claro (el Decreto 2229/2015) que ofrecía un reintegro adicional por exportar desde puertos patagónicos, definiendo el porcentaje según el lugar de origen de la producción. Es razonable que el exportador haya confiado en que, cumpliendo las condiciones –producir en Santa Cruz y embarcar por un puerto de Santa Cruz– obtendría el reintegro pleno previsto (10%). Esa expectativa legítima merece protección jurídica, habidas cuentas de que el propio ordenamiento argentino, a través de la jurisprudencia y la doctrina, ha reconocido que la Administración debe respetar las expectativas razonables que sus actos normativos generan en los administrados. Si el fisco negara ahora la aplicación del 10% sosteniendo un criterio distinto al normativamente prescripto, se estaría defraudando la confianza legítima de Conarpesa, la cual confió en la vigencia y aplicación del régimen de reintegros tal como fue establecido. Además, podría argüirse que una sorpresiva alteración en la interpretación del beneficio (por ejemplo, aplicar solo 8% cuando la norma habilita 10%) podría rozar el desconocimiento de un derecho adquirido o al menos de una expectativa plausible del exportador, lesionando la buena fe con que se acogió al régimen. La protección de la confianza legítima impone entonces respetar la literalidad del régimen vigente al momento de la operación, otorgando el reintegro en el porcentaje debido. De poco servirían los incentivos fiscales si sus condiciones de aplicación fueran inciertas o quedaran sujetas a interpretaciones cambiantes de la administración.

XI.- Finalmente, si bien es cierto es que la Ley 23.018 pretende mayor estímulo cuanto más austral sea la producción; no es menos que el propio legislador—consciente del mosaico federal—ancló ese gradiente al interior de cada provincia. El art. 3 bis, al exigir que el puerto más cercano permanezca “dentro de la provincia que expide el certificado de origen”, confiesa su designio en orden a preservar la coherencia intraprovincial y evitar el shopping de alícuotas entre jurisdicciones contiguas. En ese sentido, pasar de Santa Cruz a Chubut a los solos fines de bajar el beneficio supone amputar de la norma precisamente el renglón que el legislador subrayó. Entre el “espíritu” evocado y la fórmula normativa consagrada, la dogmática tributaria manda inclinarse por esta última, pues el espíritu no flota en el aire: habita el texto. Es que, en efecto, invocar 215 km hasta Puerto Deseado frente a 78 km a Comodoro Rivadavia luce pintoresco aunque irrelevante. La regla del art. 3 bis no pide el GPS de la ruta más corta, sino la verificación de que el puerto escogido se halle en la misma provincia de la producción. De consiguiente, la Aduana confunde la medicina —acercar el estímulo al polo productivo provincial— con el termómetro —la mera distancia lineal—, y pretende que el termómetro cure cuando apenas mide.

Téngase presente además que la cláusula del progreso (arts. 14 bis y 75.19 CN) avala políticas diferenciadas que equilibren asimetrías regionales; de ahí que otorgar a Santa Cruz la alícuota prevista para su propio puerto jamás violenta la igualdad horizontal ni la noción de progreso: la potencia, pues fortalece al enclave productivo genuino.

En definitiva, si bien no cabe duda de que la Ley 23.018 perseguía alentar la actividad cuanto más austral fuese la producción; sin embargo, el legislador codificó ese empeño mediante una gradación de puertos listados y anclados a provincias específicas. La Aduana pretende reemplazar esa arquitectura normativa —que conjuga geografía y política— por un único factor: los kilómetros recorridos. Así, transforma la distancia en criterio rector y suplanta la escala legal por la pantalla de Google Maps. Lejos de ser “conducente”, el razonamiento se revela ex post facto: primero decide el resultado (aplicar la alícuota del 8 %) y luego reconstruye, con mapas y latitudes, la justificación.

Por todo lo expuesto, VOTO POR**:**

Revocar la Resolución N° 020/19 dictada por la Aduana de Caleta Olivia en el trámite de la Actuación N° 17633-6-2017 y, en consecuencia, el Cargo N° 08/2018 (AD CAOL), con costas.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría SE RESUELVE:

Revocar la Resolución N° 020/19 dictada por la Aduana de Caleta Olivia en el trámite de la Actuación N° 17633-6-2017 y, en consecuencia, el Cargo N° 08/2018 (AD CAOL), con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.07.01 15:21:47 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.07.02 20:24:36 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.07.02 20:42:44 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.07.02 20:43:42 -03:00