República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-44567802-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 4 de Mayo de 2026

Referencia: 34.477-A; ALTO PARANA S.A; Sentencia

Tribunal Fiscal de la Nación

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 **“ALTO PARANA S.A. c/D.G.A. s/Recurso de apelación**”, **Expediente N° 34.477-A**,

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 73/83 se presenta ALTO PARANÁ S.A., por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 13/14 (AD POCI), mediante la cual se rechazó su impugnación contra los cargos Nros. 320 a 375, del año 2011; y, en consecuencia, se le exigió la restitución de reintegros por la suma de 72.310,49 pesos.

Se agravia de la Resolución recurrida al considerar que, de manera ilegítima, el servicio aduanero le reclama la restitución de los reintegros percibidos, basándose exclusivamente en que su parte no abonó los derechos de exportación correspondientes a las operaciones de exportación involucradas e autos, documentadas en los años 2007-2008 y por las cuales se le reconocieron y abonaros dichos reintegros.

La actora funda su pretensión en tres argumentos por los cuales sostiene que no se encuentra obligada al pago de derechos de exportación como requisito para el cobro de reintegros a las exportaciones y, en consecuencia, no es procedente la restitución pretendida. En primer lugar, afirma que el régimen previsto en el artículo 825 del Código Aduanero y su reglamentación no establece el pago previo de tales derechos como requisito para acceder a los reintegros. En segundo término, alega que se encuentra exenta del pago de dichos derechos en virtud del beneficio tributario de “estabilidad fiscal” del que goza y se encuentra previsto en la Ley 25.080 de Inversiones en Bosques Cultivados, en cuanto dispone que no puede incrementarse la carga tributaria total de la empresa mediante la creación de nuevos tributos, entre ellos, los derechos de exportación. A ello, agrega que cuenta con una medida cautelar dictada a su favor, por la que se resolvió que no podía exigírsele el pago de estos tributos hasta tanto se resolviera el proceso de conocimiento que había promovido en el Fuero Contencioso Administrativo Federal, y por la que debía otorgar garantía. Finalmente, en tercer lugar, sostiene que la Resolución del Ministerio de Economía Nº 11/02, que estableció los derechos de exportación, resulta inconstitucional por vulnerar el principio de legalidad en materia tributaria.

En ese contexto, señala que el Código Aduanero, en su artículo 825, define el régimen de reintegros como aquel mediante el cual se restituyen, total o parcialmente, los importes pagados en concepto de tributos interiores por la mercadería exportada para consumo a título oneroso y sus servicios relacionados. Agrega que, por el Decreto 235/93 y, posteriormente, la Resolución General AFIP N° 1921/05, se precisaron los requisitos que el servicio aduanero debe controlar para proceder al pago de los reintegros. En particular, destaca que ambos instrumentos señalan que, respecto de los derechos de exportación, su consideración procede "en caso de corresponder", lo que, a su entender, implica que no constituyen un requisito obligatorio para acceder al régimen de reintegros. Insiste que los tributos que se le reintegraron refieren a los impuestos conocidos como "internos" y no los derechos de exportación, los cuales constituyen un gravamen de naturaleza distinta.

Por otra parte, y en relación a la exención de la que manifiesta gozar, efectúa una reseña de la situación tributaria de la empresa. En particular, señala que en el año 2000 la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación de la Nación aprobó su solicitud de acogimiento al régimen promocional creado por la Ley N° 25.080, de Inversiones en Bosques Cultivados. En ese marco, explica que entre los beneficios promocionales previstos en dicha ley se encontraba el de "estabilidad fiscal", por un plazo de treinta (30) años desde su aprobación, que implicaba que durante ese plazo los beneficiarios no podían ver incrementada su carga tributaria total, en relación a la determinada al momento de concederse el acogimiento, mediante la creación de impuestos o tasas con posterioridad al otorgamiento del beneficio. Destaca que esta situación se habría configurado respecto de los derechos de exportación creados por la Resolución ME 11/02, frente a los cuales, afirma, se encuentra exenta de pago. Añade que dicha exención fue reconocida por el servicio aduanero hasta el año 2004, momento en el cual, en virtud de la causa penal "Dirección de forestación s/ Inf. Ley 22.415", en trámite ante la Justicia en lo Penal Económico, y por la Nota 145/05 de la Subsecretaría de Agricultura, Ganadería y Forestación, se dispuso la suspensión transitoria del beneficio hasta tanto se resolviera la causa allí iniciada. Agrega que su parte agotó la vía administrativa en relación con la Nota N° 145/05 y promovió un proceso de conocimiento ante el fuero Contencioso Administrativo Federal, en el marco del cual solicitó, como medida cautelar, la suspensión de la mencionada Nota, medida que fue concedida en instancia de apelación por la Cámara de dicho fuero en noviembre de 2006. Indica que ese Tribunal, resolvió que el libramiento de la mercadería exportada se efectuara bajo el régimen de garantía previsto en el artículo 453, inciso a), del Código Aduanero y dispuso su mantenimiento hasta tanto se dictara sentencia definitiva en aquel proceso de conocimiento.

Finalmente, y para el caso de que este Tribunal considere que su parte deba pagar los derechos de exportación, deja planteada la inconstitucionalidad de la Resolución del Ministerio de Economía Nº 11/02. Al respecto, sostiene que la creación de tributos —como los derechos de exportación— es una facultad exclusiva del Congreso de la Nación y que, aun en los supuestos de delegación en el Poder Ejecutivo, esta sólo resulta constitucionalmente válida cuando se efectúa mediante una ley delegante que establezca de manera expresa las bases, los fundamentos y los límites de dicha delegación.

Acompaña copias de las resoluciones administrativas por las que se le reconoció el beneficio previsto en la Ley 25.080, copia de una certificación emitida en el año 2005 por el Ministerio Público Fiscal en la que se hace saber que la firma Alto Paraná S.A. no estaba imputada en la causa penal "Dirección de forestación s/ Inf. Ley 22.415" al tiempo de emitirse la certificación; y, asimismo, solicita que se libre oficio al Juzgado Contencioso Administrativo Federal N° 4 a fin de que informe a este Tribunal el estado procesal del proceso de conocimiento allí radicado.

II.- Que a fs. 96/106 la representación fiscal contesta el traslado conferido, negando todos y cada uno de los argumentos esgrimidos por la actora que no sean objeto de expreso reconocimiento. Relata brevemente los hechos que dieron origen a las actuaciones administrativas y explica que los reintegros abonados a la actora, correspondientes a operaciones documentadas en los años 2007 y 2008, constituyeron pagos efectuados en exceso por el servicio aduanero, en tanto la firma no había cancelado los derechos de exportación que gravaban dichas operaciones.

Seguidamente, y en relación con los argumentos de la actora vinculados al alcance del beneficio de "estabilidad fiscal" previsto por la Ley 25.080, sostiene que la imposibilidad de agravar la "carga tributaria total" de los beneficiarios del

régimen no implica, en los hechos, una exención del pago de derechos de exportación u otros tributos, sino que importa el compromiso estatal de preservar la “ecuación económica” del beneficiario mediante los mecanismos legales previstos para compensar o, en su caso, devolver las sumas eventualmente abonadas en exceso. En respaldo de su postura, cita la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictada en la causa “Procesadora de Boratos Argentinos S.A. (TF 28448-A)”, del 19 de noviembre de 2013. Agrega que, en el caso, la actora no acreditó que el pago de los derechos de exportación hubiera alterado dicha ecuación económica que la norma protege.

Destaca, asimismo, que el sistema de estímulo a las exportaciones previsto en el artículo 825 del Código Aduanero se encuentra estrechamente vinculado con la totalidad del crédito fiscal, lo que exige que el exportador no registre deudas impositivas ni previsionales, así como el cumplimiento del régimen de liquidación de divisas ante el Banco Central de la República Argentina.

A su vez, sostiene que las sentencias de este Tribunal no pueden contener pronunciamientos sobre la validez constitucional de normas tributarias o aduaneras, como sería el caso de la Resolución ME Nº 11/2002. Considera desacertada la interpretación efectuada por la recurrente respecto del fallo “Camaronera Patagónica S.A.”, por cuanto —a su entender— no recepta el análisis integral de la sentencia, ni el alcance que la Corte Suprema de Justicia de la Nación quiso otorgarle.

Finalmente, ofrece y acompaña como prueba las actuaciones administrativas, formula la reserva del caso federal y solicita el rechazo del recurso, con costas.

III.- Que a fs. 107 se abre la causa a prueba y se ordena el libramiento del oficio dirigido al Juzgado Contencioso Administrativo Federal N° 4. Se certifica la prueba y se cierra el periodo probatorio a fs. 130. A fs. 150 se ponen los autos para alegar: la parte actora alega a fs. 153/155 y el Fisco a fs. 159/160. A fs. 162 pasan a sentencia.

IV.1- Que el expediente administrativo SIGEA N° 12739-189-2011 se inicia a fs. 1/3 con el informe N° 0113/2011 SEC R, por medio del cual el jefe de la sección Registro, de la aduana de Pocitos, eleva a consideración del Jefe de división un listado de operaciones de exportación efectuadas por Alto Paraná S.A. en las que advierte que la empresa recibió el pago de reintegros, sin perjuicio de que los derechos de exportación que gravaban esas operaciones no habían sido cancelados de conformidad a la RG AFIP 1921/2005, Anexo III. A fs. 4/61, obra el memorando 210/11, dirigido a la actora, emitido por la Sección contabilidad por el que se la íntima a la devolución de los reintegros liquidados en los cargos 320/11 a 375/11. A fs. 62/63, obra constancia de notificación del 22/6/11. A fs. 75/79 se agrega la Actuación SIGEA N° 13289-16259-2011, mediante la cual Alto Paraná S.A. promueve la impugnación de los cargos formulados. Acompaña, en esa oportunidad, copias de la aprobación del acogimiento al régimen de promoción creado por la Ley 25.080 de Inversiones para Bosques Cultivados, así como de una medida cautelar concedida por la Cámara Contencioso Administrativa Federal el 8/11/2006, por la que el Tribunal dispuso mantener provisoriamente la exención del pago de derechos de exportación, en la misma forma y alcance en que la venía gozando desde el año 2002, debiendo garantizar tales derechos por las operaciones que realizara en los términos del artículo 453, inciso a), del Código Aduanero. A fs. 110 se agrega nota presentada ante el servicio aduanero mediante la cual la firma actora había puesto en conocimiento al Departamento de Técnica de exportación de la medida cautelar y la constitución de una póliza de caución global. En su impugnación, la parte actora solicita que se agreguen los Permisos de embarque involucrados. A fs. 126 se tiene por promovido el procedimiento de impugnación. A fs. 128 la Sección Registro informa que la restitución de reintegros asciende a la suma de 72.310,49 pesos y a fs. 129/183 se agregan prints de pantalla de consulta de cruce de exportación de cada operación de exportación y los respectivos reintegros y se acompañan sin agregar los Anexos I y II, de los sobres contenedores de los permisos de embarque involucrados. A fs. 184 obra nota dirigida al Departamento de Técnica de exportación a los fines consultar si la exención de pago de derechos de exportación, de la que goza la actora por medida cautelar, no obsta en modo alguno el pago normal de reintegros a las exportaciones. A fs. 185 el responsable del área remite el expediente a la División jurídicos por considerar que el área Técnica de exportación no es competente para entender en la consulta elevada. A fs. 196 la División Jurídica Regional emite la nota 5/2014 por la que hace saber que la medida cautelar se mantiene vigente y que la firma exportadora constituyó garantía por los derechos de exportación. Asimismo, indica que la

evaluación del caso debe ser considerada de conformidad con lo normado en el Decreto 235/1993 y la Resolución General AFIP N° 1921/05. A fs. 197/198 se agrega el dictamen jurídico N° 93/14 por el cual se propia rechazar la impugnación de los cargos efectuada por la actora. Como fundamento, se remite a lo ya dictaminado en circunstancias análogas, en las que ese órgano sostuvo que la medida cautelar de la que gozaba la firma actora —por la que se suspendía el pago de derechos de exportación— no era óbice a los fines de establecer la procedencia o improcedencia de dicho pago. Máxime cuando el proceso de conocimiento iniciado a tal efecto no había sido resuelto aún. A fs. 199/202 obra agregada la Resolución 13/14 (AD POCI), por la cual se rechazó la impugnación de la parte actora y que se encuentra aquí recurrida.

IV.2- A lo hasta aquí reseñado, y para una mejor comprensión de la causa, es dable mencionar otros antecedentes relevantes del caso, que llegan a conocimiento de este Tribunal, en virtud de la prueba ofrecida por la parte actora en relación a la causa en trámite ante el fuero Contencioso Administrativo Federal.

En ese sentido, la actora accedió al régimen promocional de la Ley 25.080 (Bosques Cultivados), habiéndosele aprobado su proyecto de inversión y reconocido el beneficio de "estabilidad fiscal" en el año 2002; entre los años 2002 y 2005, el servicio aduanero interpretó y aplicó dicho beneficio como si importara una exención al pago de derechos de exportación, criterio que se mantuvo de manera uniforme hasta el año 2005. En el año 2005, la Dirección Nacional de Desarrollo Foresto Industrial dispuso la suspensión preventiva del beneficio 'tal como se venía gozando' (Nota 145/05) y comunicó al servicio aduanero esa suspensión, fundada en la existencia de supuestos incumplimientos al régimen de inversiones; ello, hasta tanto se resolviera el sumario previsto en el art. 28 de la mentada Ley 25.080; es decir, hasta que la autoridad de aplicación dictara el acto administrativo sancionatorio o absolutorio, como el mismo artículo prevé.

Frente a ello, la actora promovió un proceso de conocimiento a fin de obtener la nulidad de la suspensión provisoria efectuada por la Nota 145/05 y confirmada por la Resolución 52/06, de la Secretaría de Ganadería y Pesca que rechazó el recurso jerárquico; y, en ese contexto, obtuvo, en el año 2006, una medida cautelar que suspendió la exigibilidad del pago de los derechos de exportación, ordenando su garantía en los términos del artículo 453, inciso a), del CA, hasta tanto se resolviera el fondo del asunto. Durante la vigencia de dicha cautelar, específicamente en los años 2007 y 2008, la actora realizó las operaciones exportación involucradas en autos, garantizó los derechos de exportación, abonó los impuestos internos y percibió los reintegros correspondientes por tales operaciones. Luego, la DGA formuló cargos reclamando la devolución de dichos reintegros, con fundamento en la falta de pago efectivo de los derechos de exportación.

V.- Que, en tal contexto y en lo que aquí interesa, corresponde resolver si la Resolución N° 13/14 (AD POCI), dictada en el expediente SIGEA N° 12739-189-2011, por la que se rechazó la impugnación presentada por la parte actora contra los cargos Nros. 320/11 a 375/11 (AD POCI) y se la intimó a la restitución de los reintegros percibidos por las operaciones de exportación realizadas en los años 2006 y 2007 involucradas en autos, se ajusta a derecho.

En ese sentido, es dable adelantar que no constituye materia de debate en autos la determinación del cumplimiento o no de la firma actora de las obligaciones y requisitos previstos en el régimen de la Ley 25.080; ni la validez o legitimidad de la suspensión administrativa del régimen promocional, materias que pertenecen, en primera instancia, a la autoridad de aplicación designada por la Ley; y, en definitiva, a la Cámara Contenciosa administrativa Federal, en virtud del recurso directo previsto en el artículo 28 de la Ley 25.080.

Que, asimismo, dejar aclarado que la suscripta no desconoce la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el precedente "Procesadora de Boratos Argentinos S.A. c/ Estado Nacional" (Fallos: 329:3408), aunque dictado en el marco del régimen de promoción industrial en materia de minería, en cuanto a que la "estabilidad fiscal" prevista en los regímenes promocionales no constituye, en sí mismo, una exención tributaria, sino una garantía contra el incremento de la carga fiscal total. En particular: "*no importa la inmutabilidad del sistema tributario ni una exención impositiva, sino la garantía de que no se incrementará la carga tributaria total que pesaba sobre el contribuyente al momento de acceder al régimen, debiendo acreditarse un aumento real y efectivo de dicha carga*" (v. Fallos: 329:3408)

Sin embargo, el objeto específico de la presente causa se circunscribe a determinar, como se dijo, si resultan legítimos los

cargos aduaneros formulados; en el caso concreto, teniendo en cuenta el régimen normativo previsto para acceder a los reintegros y que, asimismo, no se encuentra discutido que la actora pagó los tributos interiores, garantizó los derechos de exportación; y que, en lo especial, al momento de producirse las operaciones entre los años 2007 y 2008 -involucradas en autos-, gozaba de una medida cautelar judicial que suspendía la exigibilidad de derechos de exportación, y su falta de cancelación fue el único argumento esgrimido por el servicio aduanero como fundamento de la formulación de los cargos por restitución aquí cuestionados.

VI.- Que, aclarado todo ello, cabe recordar que en el artículo 825 del C.A. se prevé que: "El régimen de reintegros es aquél en virtud del cual se restituyen, total o parcialmente, los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos interiores por 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…". Luego, por el art. 829 C.A., se establece: "1. Facultase al Poder Ejecutivo para: a) determinar la mercadería que puede acogerse a los regímenes de reintegros y de reembolsos; b) determinar los servicios comprendidos en estos regímenes; c) fijar el valor sobre el cual se liquidará el importe del reintegro y el del reembolso. Tal valor nunca podrá ser superior al valor imponible previsto en los artículos 734 a 749 con más las adiciones que pudieren corresponder por gastos de transporte y de seguro de acuerdo a los beneficios que admitiere por estos conceptos el respectivo régimen de estímulos; d) determinar las alícuotas aplicables; e) condicionar la concesión de los reintegros y de los reembolsos o variar su magnitud en atención al lugar de destino de la mercadería exportada; f) disminuir el importe de los reintegros y el de los reembolsos según la importancia que los insumos importados tuvieren en la mercadería que se exportare; g) establecer el plazo y las demás condiciones que deberán cumplir los administrados para acogerse a estos beneficios; h) determinar los demás requisitos y formalidades relativos a estos regímenes". Asimismo, en el apartado segundo de dicho artículo, el Código prevé: "El Poder Ejecutivo podrá delegar el ejercicio de las funciones y facultades previstas en el apartado 1 en el Ministerio de Economía".

Así, por la Resolución General AFIP N° 1921/2005 (BO: 9/8/05), se aprobó el Anexo III de "procedimiento para liquidación y pago de los beneficios a la exportación", y en su punto 4, se estableció: "PROCEDIMIENTOS DE PAGO DE BENEFICIOS A LA EXPORTACION…4.1. Sobre la base de la información ingresada al Sistema Informático MALVINA (SIM), dicho sistema efectuará diariamente la liquidación de los beneficios que correspondan ser abonados, verificando previamente que:

-El exportador se encuentre habilitado, circunstancia que se controlará únicamente una vez centralizada la orden de pago como paso previo a la acreditación en cuenta. -Se haya registrado el 'Cumplido' de la operación.

-El 'Cumplido' se haya registrado 'Conforme' o bien que se haya presentado la Declaración postembarque bajo el procedimiento que, para cada caso, se establece en el punto 2.6. del Anexo II de la presente.

-En caso de corresponder, el Banco Central de la República Argentina haya informado a este Organismo su conformidad respecto del cumplimiento por parte del exportador de sus obligaciones relacionadas con la liquidación de divisas, de acuerdo con lo establecido en la normativa vigente.

-Se haya registrado la presentación de la factura comercial conforme a la normativa vigente en la materia y otros documentos requeridos por el Sistema Informático MALVINA (SIM). Para las operaciones no alcanzadas por la Resolución General Nº 2.758, sus modificatorias y complementarias, el exportador deberá presentar copia de la factura que ampara la destinación en los casos que esta sea requerida por el servicio aduanero.

-No existan bloqueos para el cobro de beneficios. El bloqueo general de cualquier pago se controlará únicamente una vez centralizada la orden de pago y como paso previo a la acreditación en cuenta.

-El exportador haya declarado su CBU de acreditación de los fondos y la misma se encuentre vigente.

-El exportador no esté embargado.

-Se hayan abonado los derechos a la exportación de la operación en trato, de corresponder [el destacado no pertenece al original].

-El exportador no se encuentre enmarcado dentro del incumplimiento fiscal establecido por la normativa vigente.

… De resultar satisfactorio el resultado de los controles indicados y cumplidos todos los requisitos operativos y documentales establecidos para la liquidación y pago de los beneficios, el Sistema Informático MALVINA (SIM) automáticamente pondrá las liquidaciones en estado motivo 'AUTO' (A Autorizar)".

VII.- Que, en el caso, como se dijo, la aquí actora gozaba de una medida cautelar en su beneficio, que la eximia del pago de derechos de exportación; medida que, por lo demás, se encontraba vigente también en oportunidad de formularse los cargos por reintegros aquí cuestionados. En efecto, las medidas cautelares producen efectos jurídicos obligatorios mientras se encuentren vigentes y la Administración no puede desconocerlas, ni neutralizarlas por vías indirectas.

En ese sentido, sin perjuicio de que, conforme ha resuelto la Corte Suprema, la "estabilidad fiscal" propia de los regímenes promocionales, no implica necesariamente una exención tributaria, lo cierto es que, en este caso, mientras rigió la medida cautelar, la exigibilidad de pago de los derechos de exportación se encontraba suspendida; y, en tales condiciones, la Dirección General de Aduanas no podía válidamente exigir la devolución de los reintegros percibidos -los que, por su naturaleza, responden al pago de tributos interiores-, fundándose en la falta de pago de derechos de exportación. En efecto, la falta de cancelación de dichos derechos fue el único argumento expuesto por el servicio aduanero para actuar como lo hizo. En el caso, si bien la cautelar no resolvía sobre la procedencia sustantiva de estos tributos, lo cierto es que impedía su exigibilidad, circunstancia que resulta suficiente a los fines de la percepción de reintegros cuando, como en el caso, la exportadora abonó los tributos interiores y goza de un régimen legal especial para su tributación.

Por lo demás, cabe recordar que entre los años 2002 y 2005, el servicio aduanero interpretó y aplicó el beneficio de "estabilidad fiscal" como si importara una exención al pago de derechos de exportación, criterio que se mantuvo de manera uniforme hasta el año 2005.

A su vez, no debe perderse de vista que la facultad del servicio aduanero para fijar criterios interpretativos debe ejercerse de forma armónica con el principio de seguridad jurídica. Es decir, deben aunarse los principios que sostienen que no existe un derecho adquirido a la inalterabilidad de los regímenes, junto con la confianza legítima de los administrados en la estabilidad de las reglas aplicables.

Por lo expuesto, corresponde **revocar la Resolución N° 13/14 (AD POCI)** dictada en el expediente SIGEA N° 12739-189-2011, mediante la cual se rechazó su impugnación contra los cargos Nros. 320 a 375, del año 2011; y, en consecuencia, se le exigió la restitución de reintegros por la suma de 72.310,49 pesos.

Que la solución aquí adoptada no contradice lo resuelto en el proceso de conocimiento promovido por la actora ante el fuero en lo Contencioso Administrativo Federal, en tanto aquí se examina la legalidad de cargos aduaneros formulados por reintegro de tributos internos, durante la vigencia de una medida cautelar que suspendió el pago de derechos de exportación.

VIII.- Que, en atención al modo en que se resuelve, deviene inoficioso un pronunciamiento sobre los demás argumentos expuestos por las partes.

IX.- Que, en relación a las costas del proceso, corresponde imponerlas a la DGA vencida (art. 1163).

ASI VOTO.

Los Dres. Horacio J. Segura y Miguel N. Licht dijeron:

I. Los hechos del caso

Sin perjuicio de la reseña efectuada por la vocal preopinante, consideramos necesario precisar los hechos que juzgamos relevantes para la resolución de la presente controversia.

Alto Paraná S.A. realizó diversas operaciones de exportación documentadas entre los años 2007 y 2008. En el marco de tales operaciones, la firma percibió reintegros a las exportaciones por la suma de $72.310,49, conforme el régimen previsto en el artículo 825 del Código Aduanero. No obstante, al tiempo de liquidarse dichos beneficios, la exportadora no había cancelado los derechos de exportación que gravaban las mencionadas operaciones.

Es un hecho no controvertido que la actora obtuvo, en noviembre de 2006, una medida cautelar dictada por la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, mediante la cual se dispuso la suspensión de la exigibilidad del pago de los derechos de exportación, ordenándose que el libramiento de la mercadería se efectuara bajo el régimen de garantía previsto en el artículo 453, inciso a), del Código Aduanero. Resulta igualmente pacífico que la firma constituyó las garantías pertinentes.

Ahora bien, lo que constituye el nudo del conflicto es que el servicio aduanero formuló los cargos N° 320/11 a 375/11, reclamando la devolución de los reintegros percibidos, con fundamento en que los derechos de exportación no fueron efectivamente abonados, tal como lo exige la Resolución General AFIP N° 1921/05 en su Anexo III.

II. El régimen normativo aplicable

El artículo 825 del Código Aduanero define el régimen de reintegros como aquel en virtud del cual se restituyen, total o parcialmente, los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos interiores por la mercadería exportada para consumo a título oneroso. Sobre esta base, el artículo 829 del mismo cuerpo legal faculta al Poder Ejecutivo a establecer los requisitos, condiciones y formalidades que los administrados deben observar para acceder a estos beneficios.

En ejercicio de tal delegación, se dictó la Resolución General AFIP N° 1921/2005, cuyo Anexo III aprobó el procedimiento de liquidación y pago de los beneficios a la exportación. El punto 4.1. de dicho Anexo enumera de manera taxativa las verificaciones que el Sistema Informático MALVINA debe realizar previo a autorizar el pago. Entre tales verificaciones, la norma establece, con meridiana claridad, que debe constatarse que

> *"Se hayan abonado los derechos a la exportación de la operación en trato, de corresponder".*

El verbo "abonar" no admite, en su contexto normativo, una interpretación que lo equipare a "garantizar" o a "tener suspendida la exigibilidad". Abonar significa pagar, satisfacer, cancelar. Esta distinción no es caprichosa ni formalista, sino que responde a la lógica interna del sistema de estímulos a las exportaciones, concebido como un mecanismo integrado donde la percepción de beneficios presupone el cumplimiento de las obligaciones tributarias correlativas.

Conviene destacar, además, que la expresión "de corresponder" contenida en la norma no opera como una cláusula que torne facultativo u optativo el pago de los derechos de exportación. Por el contrario, dicha locución se refiere a aquellos supuestos en los que la operación de exportación no se encuentra gravada con tales derechos. Es decir, cuando los derechos no corresponden por la naturaleza de la mercadería o del destino, el requisito simplemente no resulta aplicable. Pero cuando sí corresponden, el pago efectivo constituye una condición ineludible.

III. El problema jurídico

En consecuencia, la cuestión medular de este caso reside en determinar si la existencia de una medida cautelar que suspende la exigibilidad de los derechos de exportación puede suplir, a los fines del régimen de reintegros, el requisito del pago efectivo de tales derechos establecido en la Resolución General AFIP N° 1921/05.

a) El desconocimiento de la letra de la norma.

El voto de la doctora Sarquis omite aplicar el texto expreso de la Resolución General AFIP N° 1921/05, que condiciona la liquidación de reintegros al efectivo abono de los derechos de exportación. La norma no dice "que se hayan garantizado", ni "que no se encuentren exigibles", ni "que se haya dispuesto judicialmente la suspensión de su cobro". Dice, en forma terminante, que se hayan ***abonado.***

Esta Sala no puede, sin apartarse de su función jurisdiccional, reemplazar la voluntad del legislador delegado por una construcción pretoriana que confiere al vocablo "abonar" un significado que no posee. Donde la norma exige el pago, no corresponde a los órganos de aplicación del derecho tener por satisfecho el requisito mediante una garantía o una suspensión judicial. La primera regla de interpretación de la ley consiste en dar pleno efecto a la intención del legislador, y la fuente primaria para determinar esa intención es la letra de la norma misma (CSJN, Fallos 302:973; 312:1098).

En ese orden, resulta pertinente recordar la doctrina de la Corte Suprema según la cual la inconsecuencia o la falta de previsión no se presumen en el legislador, por lo que las normas deben interpretarse de modo que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución (Fallos346:634; 330:1910, entre muchos otros). En ese sentido admitir que la mera garantía sustituye al pago efectivo importaría tanto como agregar al texto una condición que no contempla, contrariando el principio de legalidad que gobierna todo el régimen de estímulos a las exportaciones.

b) El efecto jurídico inaceptable atribuido a la medida cautelar.

La vocal preopinante sostiene que, al encontrarse vigente una medida cautelar que suspendía la exigibilidad de los derechos de exportación, la Dirección General de Aduanas no podía reclamar la devolución de los reintegros percibidos. Esta conclusión importa asignar a una tutela cautelar efectos propios de una sentencia definitiva favorable, lo cual resulta jurídicamente inadmisible.

Las medidas cautelares, por su propia naturaleza, son provisorias, instrumentales y no causan estado. Su finalidad exclusiva es preservar el objeto del litigio mientras dure el proceso, evitando que el transcurso del tiempo torne ilusoria la eventual sentencia favorable. En ningún caso pueden anticipar el resultado del pleito ni modificar, de manera definitiva, las condiciones sustantivas de acceso a un derecho o beneficio.

La cautelar obtenida por Alto Paraná S.A. suspendió la exigibilidad del pago de los derechos de exportación y dispuso que la mercadería se liberara bajo garantía. Ello significó, en términos procesales, que el Fisco no podía ejecutar compulsivamente el cobro de tales tributos mientras durara la medida. Sin embargo, la suspensión de la exigibilidad no equivale a la extinción de la obligación tributaria, ni transforma la garantía en pago. Son categorías jurídicas cualitativamente distintas.

Si se aceptara la tesis del voto de la vocal preopinante, se llegaría a la paradójica conclusión de que un exportador beneficiado con una medida cautelar se encontraría en mejor posición que aquel que efectivamente abonó los derechos de exportación, pues habría percibido los reintegros sin haber satisfecho una de las condiciones legalmente previstas para su liquidación. Semejante resultado contraría elementales razones de justicia distributiva y de igualdad ante las cargas públicas.

En efecto, la medida cautelar opera en un plano procesal. El régimen de reintegros, en cambio, opera en un plano sustantivo. El primero suspende temporalmente una exigencia. El segundo requiere su cumplimiento efectivo como condición de acceso al beneficio. Confundir ambos planos conduce a desnaturalizar tanto la función de las cautelares como la estructura del sistema de estímulos a las exportaciones.

Adicionalmente, corresponde observar que la propia Cámara Contencioso Administrativa Federal, al conceder la medida cautelar, dispuso que el libramiento de la mercadería se efectuara bajo régimen de garantía, mas no ordenó que se tuviera

por cumplido el requisito de pago a los fines de la liquidación de reintegros. La cautelar fue precisa en su objeto y alcance, circunscribiéndose a la suspensión de la exigibilidad y la constitución de garantía. Extender sus efectos al ámbito de los reintegros constituye una ampliación pretoriana que excede lo resuelto por el tribunal que la dictó.

c) La improcedencia de invocar el silencio del artículo 825 del Código Aduanero.

La recurrente pretende hallar en el artículo 825 del Código Aduanero un fundamento para sostener que el cobro de reintegros no puede condicionarse al pago de los derechos de exportación. Según su razonamiento, dado que dicha norma se limita a definir el régimen de reintegros como la restitución de tributos interiores, el silencio respecto de los derechos de exportación impediría exigir su cancelación como requisito previo. Tal argumento, sin embargo, incurre en un error interpretativo que no puede convalidarse.

En efecto, el artículo 825 establece la naturaleza y finalidad del régimen de reintegros, mientras que el artículo 829 del mismo Código delega en el Poder Ejecutivo la facultad de determinar los requisitos, condiciones y formalidades que los administrados deben cumplir para acceder a tales beneficios. La norma reglamentaria dictada en ejercicio de esa delegación no constituye un cuerpo extraño al ordenamiento legal, sino su complemento necesario y orgánico. El reglamento, en tanto no contradiga el espíritu de la ley que reglamenta, integra con ella un sistema normativo único e inescindible.

Es doctrina consolidada de la Corte Suprema que los decretos reglamentarios tienen la misma fuerza obligatoria que la ley, siempre que se mantengan dentro del ámbito de la delegación conferida y no alteren el espíritu de la norma reglamentada (Fallos 330:2255). La Resolución General AFIP N° 1921/05, al exigir el pago de los derechos de exportación como condición para la liquidación de reintegros, no contradice ni desvirtúa el artículo 825. Antes bien, reglamenta un aspecto que la ley expresamente confió al Poder Ejecutivo, a saber, las condiciones de acceso al beneficio.

Atrincherarse en el silencio de la norma legal para desconocer lo que la norma reglamentaria dispone equivale a fragmentar artificiosamente el ordenamiento jurídico, escindiendo la ley de su reglamentación como si fueran compartimentos estancos. Semejante postura desconoce que el derecho opera como un sistema coherente, en el que cada disposición debe ser interpretada en armonía con las restantes. El silencio de una norma de rango superior sobre un aspecto específico no significa prohibición, sino que puede significar, como en el caso, habilitación para que la autoridad delegada lo reglamente conforme los fines perseguidos por el legislador.

d) La ajenidad de esta instancia respecto de la procedencia sustantiva del régimen de estabilidad fiscal.

Por último, corresponde señalar que la pretensión de la actora de obtener, en esta sede, un pronunciamiento sobre la procedencia o improcedencia de los derechos de exportación a la luz del régimen de estabilidad fiscal previsto en la Ley 25.080, excede manifiestamente la competencia de este Tribunal en el presente recurso.

El objeto de la presente causa se circunscribe a la revisión de los cargos aduaneros formulados por restitución de reintegros, cuyo fundamento radica en el incumplimiento de un requisito reglamentario concreto. La determinación de si la estabilidad fiscal de la Ley 25.080 ampara o no a la actora frente a los derechos de exportación es una cuestión que se ventila ante el fuero Contencioso Administrativo Federal, en el marco de un proceso de conocimiento que fue decidido en contra del recurrente. (cfr. Sentencia del 14 de junio de 2022 de la Sala V CNACF).

IV. La solución

Por las razones expuestas, entendemos que la Resolución N° 13/14 (AD POCI) se ajusta a derecho. Los cargos formulados por el servicio aduanero encuentran fundamento legítimo en la falta de pago efectivo de los derechos de exportación, requisito que la Resolución General AFIP N° 1921/05 exige de modo expreso como condición para la procedencia de los reintegros.

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

CONFIRMAR la Resolución N° 13/14 (AD POCI) dictada en el expediente SIGEA N° 12739-189-2011, y rechazar el recurso de apelación interpuesto por Alto Paraná S.A., con costas a la actora vencida (art. 1163 C.A.).

Que, en virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE**:

CONFIRMAR la Resolución N° 13/14 (AD POCI) dictada en el expediente SIGEA N° 12739-189-2011, y rechazar el recurso de apelación interpuesto por Alto Paraná S.A., con costas a la actora vencida (art. 1163 C.A.).

Regístrese, notifíquese, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.05.04 13:05:10 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 LICHT Miguel Nathan
Date: 2026.05.04 17:17:17 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: 2026.05.04 19:49:26 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: 2026.05.04 19:50:02 -03:00