República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2026-53162107-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 28 de Mayo de 2026

Referencia: "AGRO EPSILON SA c/ DGA s/ recurso de apelación"; expte. N° 31.010-A; Sentencia

---

En Buenos Aires se reúnen los señores Vocales miembros de la Sala "F" a fin de resolver en los autos caratulados **"AGRO EPSILON SA c/ DGA s/ recurso de apelación"; expte. N° 31.010-A.**

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- Que regresan estos autos a conocimiento del Tribunal Fiscal en virtud del pronunciamiento dictado con fecha 29 de agosto de 2023 por la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (v. fs. 170/172), mediante el cual se resolvió hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional, revocando la sentencia dictada por esta Sala "F" con fecha 21 de abril de 2022, a través de la cual se había revocado la Resolución Nº 250/2012 dictada por el Administrador de la División Aduana de San Lorenzo y dejado sin efecto los cargos Nos. 1987/2008 y 1988/2008 formulados contra la firma AGRO EPSILON S.A.

Que, para así decidir, el Tribunal Superior consideró que, si bien esta Sala no había efectuado una declaración formal de inconstitucionalidad en la parte resolutiva del pronunciamiento, lo cierto es que la decisión se encontraba sustentada en la invalidez constitucional de la Ley 26.351 por afectación de la garantía de propiedad, del principio de irretroactividad y de los derechos adquiridos de la firma exportadora.

Que, en tal sentido, sostuvo que el Tribunal Fiscal carece de facultades para declarar la invalidez constitucional de normas dictadas por el Congreso de la Nación, conforme lo dispuesto en el artículo 1164 del Código Aduanero y la doctrina plenaria recaída en autos "Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación".

Que, por las razones expuestas, la Excma. Cámara resolvió revocar la sentencia apelada y remitir las actuaciones a este Tribunal Fiscal a fin de que se dicte un nuevo pronunciamiento examinando las demás cuestiones planteadas por la actora en su escrito recursivo.

II.- Que corresponde en esta instancia emitir un nuevo pronunciamiento respecto de la cuestión de fondo debatida en autos, conforme lo ordenado por la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

III.- Que las presentes actuaciones tienen origen en los Cargos Nos. 1987 y 1988 del año 2008 formulados con relación a los permisos de embarque Nos. 08 057 EC01 4520 K y 5480 Z, vinculados a las Declaraciones Juradas de Venta al Exterior registradas por la firma actora durante el mes de octubre de 2007, respecto de operaciones alcanzadas por el régimen establecido en la Ley 21.453.

Que mediante dichos cargos el servicio aduanero intimó a la firma recurrente el pago de diferencias en concepto de derechos de exportación con sustento en la Resolución ME Nº 125/08, en virtud de lo dispuesto por la Ley 26.351, el Decreto Nº 764/08 y las Resoluciones ONCCA Nos. 1487/08 y 1898/08.

IV.- Que corresponde señalar que el artículo 6 de la Ley 21.453 estableció que, a los fines de la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de mercaderías comprendidas en dicho régimen, resultaban aplicables los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelarios y de base imponible vigentes a la fecha de cierre de cada venta registrada mediante la correspondiente Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE).

Que posteriormente se dictó la Ley 26.351, mediante la cual se dispuso que, cuando se produjera un incremento en las alícuotas correspondientes a derechos de exportación de productos agropecuarios entre la registración de la DJVE y la oficialización de la destinación de exportación, los exportadores debían acreditar fehacientemente la tenencia o adquisición de la mercadería con anterioridad al incremento de la alícuota.

Que, asimismo, se estableció que quienes no cumplieren con tales recaudos deberían tributar la mayor alícuota vigente entre la fecha de registración de la DJVE y la fecha de oficialización de la destinación de exportación.

V.- Que, bajo tales premisas, corresponde determinar si las previsiones introducidas por la Ley 26.351 resultan aplicables a relaciones jurídicas nacidas y consolidadas al amparo del régimen establecido en la Ley 21.453.

Que, a juicio del suscripto, la Ley 26.351 no reviste carácter meramente aclaratorio de la Ley 21.453, sino que introduce una modificación sustancial al régimen anteriormente vigente, incorporando un requisito adicional no previsto originariamente para conservar el tratamiento tributario vigente al momento de registración de la DJVE, consistente en la acreditación fehaciente de la tenencia o adquisición de la mercadería.

Que, en efecto, la Ley 21.453 establecía expresamente que a los fines de la liquidación de los derechos de exportación resultaban aplicables las alícuotas vigentes a la fecha de cierre de cada venta registrada mediante DJVE, sin supeditar dicho efecto a la acreditación posterior de extremos adicionales como los incorporados por la Ley 26.351.

Que, en tales condiciones, la interpretación propiciada por el Fisco Nacional importaría asignar a las disposiciones de la Ley 26.351 un alcance retroactivo respecto de relaciones jurídicas nacidas al amparo de la legislación anterior.

VI.- Que dicha inteligencia resulta concordante con el principio de irretroactividad que rige en materia tributaria aduanera y que encuentra recepción en el propio sistema del Código Aduanero, el cual toma como pauta para la determinación del régimen tributario aplicable la fecha de configuración de los hechos imponibles y de oficialización de las destinaciones aduaneras (conf. arts. 637, 639, 726 y 728 del C.A.).

Que, una inteligencia contraria importaría desvirtuar el régimen expresamente establecido en el artículo 6 de la Ley 21.453, alterando las consecuencias tributarias derivadas de operaciones ya registradas mediante DJVE bajo el marco normativo entonces vigente.

Que igual criterio se desprende de los principios generales receptados por el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), en cuanto procuran asegurar previsibilidad y certeza respecto del tratamiento arancelario aplicable a las operaciones de comercio exterior.

Que, en consecuencia, corresponde concluir que las disposiciones introducidas por la Ley 26.351 no resultan aplicables a las operaciones aquí examinadas, toda vez que las DJVE involucradas en autos fueron registradas con anterioridad a la entrada en vigencia del referido régimen legal.

VII.- Que, asimismo, la prueba pericial contable producida en autos concluyó que la firma AGRO EPSILON S.A. contaba con superficie afectada a la producción agrícola suficiente para cubrir las Declaraciones Juradas de Venta al Exterior involucradas en la presente causa.

Que, en tal sentido, la perito contable informó que la firma poseía un total de 1.403 hectáreas propias y arrendadas afectadas a la explotación agrícola, estimando una producción potencial de 4.209.000 kilogramos de soja para la campaña 2007/2008, mientras que las DJVE involucradas en autos totalizaban 4.000.000 kilogramos. Asimismo, señaló que las hectáreas involucradas se encontraban afectadas a la producción de soja y que el período de siembra y cosecha resultaba compatible con las operaciones aquí examinadas (véase fs. 56/57).

Que, de este modo, la pericia producida en autos aporta elementos objetivos vinculados con la capacidad productiva necesaria para respaldar las operaciones comprometidas mediante las DJVE involucradas en la presente causa.

VIII.- Que, por otra parte, no puede soslayarse que los cargos aquí cuestionados fueron formulados con sustento en las Resoluciones ONCCA Nos. 1487/08 y 1898/08, respecto de las cuales diversos precedentes de la Excma. Cámara han señalado la insuficiencia de motivación concreta relativa a la situación particular de los exportadores alcanzados por sus anexos (conf. CNCAF, Sala V, in re “Grupo Transpatagonia S.R.L. (TF 31534-A) c/ D.G.A. s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia del 27/06/2024; Sala II, “Servicios Integrados para la Exportación de Agroalimentos S.A. (TF 31.165-A) c/ D.G.A. s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia del 12/12/2023; Sala III, “Bunge Argentina S.A. (TF 33.394-A) c/ D.G.A. s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia del 07/03/2024; entre otros).

Que, en efecto, se ha señalado judicialmente que las referidas resoluciones carecen de una fundamentación concreta e individualizada respecto de la situación particular de los exportadores alcanzados.

Que, en el caso, el servicio aduanero se limitó sustancialmente a receptar las conclusiones emergentes de las Resoluciones ONCCA Nos. 1487/08 y 1898/08, sin que de las actuaciones administrativas ni de la resolución apelada surja una valoración autónoma, circunstanciada e individualizada respecto de la concreta situación de la firma recurrente en relación con las operaciones involucradas en autos.

Que, asimismo, tampoco surge de las actuaciones administrativas actividad probatoria o verificaciones específicas tendientes a acreditar en forma concreta el incumplimiento de los recaudos previstos en la Ley 26.351 respecto de las DJVE aquí examinadas, circunstancia que adquiere particular relevancia frente a las conclusiones de la prueba pericial producida en autos.

IX.- Que, por las razones expuestas, corresponde revocar la Resolución Nº 250/2012 dictada por el Administrador de la División Aduana de San Lorenzo y, en consecuencia, dejar sin efecto los Cargos Nos. 1987/2008 y 1988/2008.

Por ello, **VOTO por**:

1.- Revocar la Resolución Nº 250/2012 dictada por el Administrador de la División Aduana de San Lorenzo en la actuación SIGEA Nº 13289-36220-2008 y, en consecuencia, dejar sin efecto los Cargos Nos. 1987 y 1988 del año 2008.

2.- Imponer las costas al Fisco Nacional.

La Dra. Claudia Sarquis dijo:

Que adhiero al voto precedente.

En virtud del Acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Revocar la Resolución Nº 250/2012 dictada por el Administrador de la División Aduana de San Lorenzo en la actuación SIGEA Nº 13289-36220-2008 y, en consecuencia, dejar sin efecto los Cargos Nos. 1987 y 1988 del año 2008.

2.- Imponer las costas al Fisco Nacional.

Regístrese. Notifíquese. Oportunamente, archívese. Suscriben la presente el Dr. Pablo Garbarino en su calidad de Vocal titular de la Vocalía de la 16° Nominación y la Dra. Claudia Sarquis en su calidad de Vocal subrogante de la Vocalía de la 17° Nominación (confr. art. 52 del R.P.T.F.N.).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.05.28 18:33:47 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.05.28 19:21:16 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.05.28 19:21:17 -03:00