República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-30768723-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 26 de Marzo de 2026

Referencia: Sentencia, EX-2024-139934768- MOLINOS AGRO S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales de la Sala "F" Dres. Juan Manuel Soria (Vocal Subrogante), Pablo Adrián Garbarino y Christian Marcelo González Palazzo, a fin de resolver en los autos caratulados: **"MOLINOS AGRO S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación", EX-2024-139934768- -APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación*****:** MOLINOS AGRO S.A. interpone recurso de apelación contra la resolución RESOL-2024-48-E-AFIP-DIRAHI#SDGOAI, dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1139-2021, mediante la cual se rechazó la solicitud de devolución de derechos de exportación oportunamente solicitada, con relación al permiso de embarque ("PE") 20057EC01011101U. Explica que las sumas repetidas corresponden a la diferencia entre la alícuota del 29,50% establecida por el decreto 790/20, vigente a la fecha de registro de la DJVE, y la del 31% que la que la Aduana considera aplicable, en virtud de que la fecha de embarque de la mercadería fue posterior al 01.01.21. Señala que registró la correspondiente DJVE, cuyo vencimiento operaba originalmente durante diciembre del 2020, liquidando y prepagando los derechos de exportación a la alícuota del 29,50%. Agrega que el decreto 790/20 fijó alícuotas menores que las vigentes al momento de su entrada en vigor, estableciendo que el exportador debía comprometer su embarque antes del 01.01.21, eliminando a su vez la posibilidad de prórroga automática. Sin embargo, sostiene que, por su naturaleza excepcional, no se eliminó la prórroga extraordinaria dispuesta por el art. 10 inc. b) de la resolución MAGyP 128/19. Manifiesta que en el contexto de la ejecución de las operaciones de exportación surgieron medidas de fuerza sindicales, consistentes en paro de actividades por tiempo indeterminado, lo que reviste las características de caso fortuito y fuerza mayor, producto de lo cual se vio impedida de cumplir en tiempo y forma con la exportación programada para los últimos días del 2020, tornándose la condición prevista por el decreto 790/20 –embarque hasta el 31.12.20- de imposible cumplimiento. Indica que las medidas de fuerza impactaron de lleno en sus actividades, paralizando completamente la industria y afectando severamente la actividad portuaria, lo que según refiere fue acreditado ante la autoridad de aplicación al solicitar la prórroga extraordinaria de la DJVE. Refiere que tales hechos fueron reconocidos mediante el dictado de la resolución MAGyP 287/20, que dispuso en forma general la prórroga extraordinaria excepcional del periodo de embarque de las DJVE con vencimiento en diciembre del 2020, con sustento en el art. 10 inc. b) de la resolución 128/19. Fundamenta que el decreto 790/20 viola abiertamente el régimen de la ley 21.453, al determinar la alícuota en base a la fecha de embarque sin respetar la vigente al momento de registrar la DJVE. Expresa su derecho a mantener incólume el crédito fiscal. Finalmente ofrece prueba y solicita se haga lugar a la devolución solicitada, con

costas.

II.- ***Contestación de la Aduana***: Previo emplazamiento, el Fisco se presenta y contesta el traslado conferido (IF-2025-35045630-APN-DTD#JGM). Realiza la negativa de rigor y relata los hechos del caso. Cita lo establecido por el decreto 790/20 y señala que de embarcarse la mercadería en una fecha posterior al 01.01.21, el régimen determina que no puede aplicarse la alícuota vigente a la fecha de cierre de cada venta, sino que corresponde aplicar la que indica la planilla anexa al decreto 790/20, por lo que, en este caso, dado que el embarque se efectuó luego de la fecha indicada, corresponde tributar la alícuota del 31%. Sostiene íntegramente los argumentos obrantes en la resolución aduanera y plantea la incompetencia del Tribunal para declarar la inconstitucionalidad de las normas. Manifiesta que la determinación de la alícuota para los casos en que la fecha de cierre de venta sea anterior al 01.01.21 varía según la fecha de embarque de las mercaderías, toda vez que el artículo 1 del decreto 790/20 establece como condición para la aplicación de las alícuotas establecidas en el cronograma gradual previsto, que las mercaderías sean embarcadas antes de la fecha citada. Rechaza el planteo de caso fortuito invocado, indicando que la resolución 287/20 se refiere a la prórroga del vencimiento del período de embarque para poder cumplir con las DJVE en tiempo y forma, pero nada tiene que ver ello con la aplicación de las alícuotas tributarias que establece el decreto 790/20. En subsidio, destaca que la actora no logró demostrar en modo suficiente no haber trasladado el costo de los derechos de exportación que reclama e invoca el precedente “Cencosud” de la Corte Suprema. Finalmente ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal*****:** Mediante la providencia PV-2025-110275369-APN-VOCXVIII#TFN se deniega la prueba pericial ofrecida por la actora por inconducente. El 13.02.26 se elevan los autos a la Sala “F”. El 18.02.26 se llaman los autos a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas*****:** Las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1139-2021 se inician con la solicitud de devolución de los importes supuestamente abonados en demasía, presentada el 09.06.21 (fs. 1/14). A fs. 21 luce la nota 559/22, que indica que no correspondería dar lugar al procedimiento de devolución solicitado. A fs. 22 se informa de qué manera se debe determinar la alícuota con relación a la exportación a consumo de las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias previstas en el anexo del decreto 790/20, que se encuentran alcanzadas por las disposiciones de la ley 21.453. A fs. 24 se informa el monto abonado por la actora en concepto de derechos de exportación y a fs. 25 luce el comprobante de pago de la liquidación manual. A fs. 27/30 luce el PE 20057EC01011101U y a fs. 31 la DJVE 20052DJVE001305P. En las páginas 77 a 204 obran los anexos A, B, C, D y E, acompañados por la actora al interponer la solicitud de devolución. En la página 246 de las actuaciones administrativas se informa que no se encuentran elementos para afirmar que la prórroga automática excepcional establecida por la resolución 287/20 extienda el período de embarque a considerar a los efectos de la aplicación de las alícuotas determinadas por el decreto 790/20. En las páginas 253 a 257 se agrega el dictamen técnico 234/24, que concluye que correspondería rechazar el procedimiento de repetición intentado. Finalmente, en las páginas 262 y 263 luce la resolución RESOL-2024-48-E-AFIP-DIRAHI#SDGOAI, apelada en autos.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada -48/24-, en cuanto rechaza la solicitud de devolución de derechos de exportación interpuesta por MOLINOS AGRO S.A., se ajusta a derecho.

La actora solicita la devolución de la suma de $6.531.693,51, que según refiere habría abonado en demasía con relación al PE 20057EC01011101U, mediante el cual documentó la exportación de la mercadería ubicada en la PA 1507.10.00.100Q (Aceite de soja).

V.1.- En primer lugar, debe señalarse que para mercaderías como la de autos, la ley 27.541 (BO: 23.12.19) autorizó al poder ejecutivo, hasta el 31.12.21, a fijar derechos de exportación cuya alícuota no podrá superar en ningún caso el 33% (art. 52). En el marco de dicha ley, se dictó el decreto 230/20 (BO: 05.03.20), que fijó para la PA en trato una alícuota del 33% (Art. 1 y anexo).

Luego, se dictó el decreto 790/20 (BO: 05.10.20) que redujo las alícuotas vigentes, estableciendo un cronograma de incrementos graduales, siempre que la mercadería fuera embarcada con anterioridad al 01.01.21. Asimismo, se determinó que las operaciones allí comprendidas no gozarían de la prórroga automática establecida por el inciso a) del artículo 10 de la resolución MAGyP 128/19 (Art. 1). Sobre tal base, el anexo I estableció, para la PA en trato, una alícuota del 28% a partir de octubre del 2020, del 29,5% a partir del 01.11.20, inclusive, del 30% a partir del 01.12.20, inclusive, y del 31% a partir del 01.01.21, inclusive.

En el caso de marras, MOLINOS AGRO S.A. oficializó la DJVE 20052DJVE001305P el 11.11.20, siendo la fecha de cierre de venta el 10.11.20, motivo por el cual abonó, en primera instancia, los derechos de exportación a una alícuota del 29,5%, de acuerdo al esquema previamente citado. Posteriormente, oficializó la destinación de exportación 20057EC01011101U, el 21.12.20, pero no pudo embarcar la mercadería con anterioridad al 01.01.21, por lo que la Aduana formuló la LMAN 21057LMAN004509G, reclamando la diferencia con la alícuota del 31%, que ahora es objeto de repetición.

V.2.- Sobre tal base, corresponde precisar que la operación de autos se encuentra gobernada por la ley 21.453. Este régimen fue analizado por la Corte Suprema *in re* "Tradigrain S.A. (T.F. 6965-A) c/ A.N.A." (Fallos: 320:2656), dejando en claro que fue concebido para fomentar las exportaciones de productos de origen agrícola (conf. la nota de remisión al Poder Ejecutivo del proyecto respectivo). Asimismo, en el mencionado precedente se destacó que dicho sistema prevé el registro de las ventas al exterior, que deben ser comunicadas por los exportadores a la autoridad de aplicación mediante declaraciones juradas; y que el art. 6, primer párrafo, dispone que *"A los fines de la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros, contribuciones, tasas, servicios y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de las mercaderías a que se refiere la presente ley, serán de aplicación los regímenes tributarios, de* ***alícuotas****, arancelario, y de base imponible (precio índice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente) vigentes a la fecha de cierre de cada venta"*. De acuerdo con ello, el tratamiento tributario en cuanto a la alícuota aplicable es el de la alícuota vigente a la fecha de cierre de venta –**10.11.20 para el PE de autos**- conforme el citado art. 6 primer párrafo de la referida ley.

En este caso, como ya se señaló, a la fecha de cierre de venta de la operación se encontraba vigente la alícuota del 29,5%, conforme el cronograma establecido por el decreto 790/20. No obstante, dicho decreto establecía como condición para la aplicación de tal alícuota que la mercadería fuera embarcada con anterioridad al 01.01.21. La actora manifiesta no haber podido embarcar la mercadería antes de la fecha indicada, debido a circunstancias que califica como de caso fortuito y fuerza mayor.

Las circunstancias en cuestión fueron diversas medidas de fuerza sindicales, que implicaron el paro absoluto de actividades por parte de los gremios del rubro y el bloqueo de la planta de la actora en San Lorenzo, con la consecuente imposibilidad de carga de los buques que arribaban a su terminal. Para probar lo expuesto, acompaña la documentación que puede verse en las páginas 101 a 200 de las actuaciones administrativas, identificada como anexo D. Entre la documentación adjunta lucen las 2 solicitudes de prórroga extraordinaria para las DJVE allí señaladas –presentadas el 22.12.20 y el 29.12.20-, entre las que se encuentra la DJVE de autos. Sin perjuicio de ello, no puede dejar de señalarse que tal solicitud de prórroga no resultaba estrictamente necesaria –más que al único efecto de dejar sentada la imposibilidad de embarcar antes del 01.01.21-, toda vez que la DJVE de marras fue registrada el 10.11.20 por un plazo de 360 días (ver fs. 31 de las act. adm.).

La situación apuntada e invocada por la actora -imposibilidad de embarcar por "inactividad total de las instalaciones portuarias"- fue expresamente reconocida por el propio Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca, quién dicto la resolución 287/20 (BO: 31.12.20), mediante la cual otorgó una prórroga automática excepcional, de 30 días corridos, a las DJVE cuyo vencimiento operase durante diciembre del 2020. En los considerandos de la norma se reconoció que las medidas sindicales afectaron mayoritariamente la actividad portuaria, durante 22 días corridos de diciembre de 2020.

V.3.- Sin perjuicio de que la situación expuesta resulta, a mi juicio, suficiente para hacer lugar al planteo de la actora,

considerando que la condición establecida por el decreto 790/20 –embarcar la mercadería antes del 01.01.21- se tornó de imposible cumplimiento, por las circunstancias expresamente reconocidas por el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca; corresponde agregar que, más allá de que el citado decreto implicó un beneficio para los exportadores, en consideración de la alícuota vigente previa a su dictado, la condición impuesta para gozar del beneficio (cumplir el embarque antes del 01.01.21-, además de apartarse de la lógica de la ley –según se explicará *infra*- va en contra y desnaturaliza el espíritu del régimen de la ley 21.453.

Lo expuesto encuentra su explicación en la doble finalidad explícita que persigue dicho régimen: por un lado establece un régimen especial que otorga certeza a los exportadores, al fijar el tratamiento tributario de la mercadería de acuerdo a la fecha en que quedaron concertadas las ventas al exterior; por el otro resguarda el interés del Estado, permitiéndole propender a un fluido ingresos de divisas, a la vez que sirve para registrar el volumen de las exportaciones, sin que se afecte el correcto abastecimiento del mercado interno (ambos conforme la nota de remisión al Poder Ejecutivo del proyecto respectivo). De allí que lo trascendente del régimen -su clave de bóveda desde la perspectiva estatal- es el cumplimiento del pago oportuno -que en general es previo- de los derechos de exportación, plenamente satisfechos en autos, y no lo es tanto la fecha en la cual se embarca la mercadería, con la salvedad de que ocurra dentro del plazo de los 360 días, lo que obedece a la necesidad de registrar el volumen de las exportaciones.

En el caso, ambas finalidades se cumplirán al hacer lugar al planteo de la actora, toda vez que el correcto ingreso de las divisas fue cumplido al registrar la DJVE y abonar los derechos de exportación a la alícuota del 29,5%, siendo irrelevante el momento en que las exportaciones se embarcaran. Lo decisivo es determinar la ley tributaria que rige cada operación, para lo cual en el régimen de la ley 21.453 corresponde estar al cierre del contrato de venta con el exterior.

Por todo lo expuesto, corresponde hacer lugar al planteo de la actora y ordenar la devolución de la suma de $6.531.693,51, con sus intereses correspondientes.

V.4. Atento el modo en que se resuelve resulta inoficioso expedirse respecto del resto de los planteos jurídicos introducidos por la actora.

En consecuencia, **VOTO POR:**

1.- Revocar la resolución RESOL-2024-48-E-AFIP-DIRAHI#SDGOAI, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1139-2021.

2.- Hacer lugar a la devolución de la suma de $6.531.693,51, con más los intereses del art. 811 del Código Aduanero, que deberán calcularse desde la fecha en que la actora presentó su reclamo, hasta la fecha del pago efectivo y total.

3.- Imponer las costas a la Aduana (art. 1163 del CA).

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- Que respecto a los hechos traídos a estudio, corresponde remitirse “brevitatis causae” a la descripción realizada en el voto que antecede.

II.- Que, sentado ello, cabe destacar el artículo 151 de la ley 11.683 establece expresamente, en relación a este Tribunal Fiscal, que “...Cuando una cuestión de derecho haya sido objeto de pronunciamientos divergentes por parte de diferentes salas, se fijará la interpretación de la ley que todas las salas deberán seguir uniformemente de manera obligatoria, mediante su reunión en plenario...” (el subrayado me pertenece).

III.- Que, bajo tales premisas, corresponde destacar que en fecha 26 de abril de 2022, en virtud del Fallo Plenario IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN dictado en la causa EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN, caratulada “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación”, la competencia aduanera de este Tribunal Fiscal

por mayoría -el suscripto no participó del referido Acuerdo por encontrarse en uso de licencia- acordó fijar la siguiente doctrina legal: “ARTICULO 1°.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente. ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero. ARTICULO 3°.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467”.

IV.- Que, por ende, teniendo en expresa consideración lo ordenado en el referido artículo 151 de la ley 11.683, y sin perjuicio de la opinión en contrario sostenida por el suscripto in re “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA” (EX-2020-24711043- -APN-SGASAD#TFN), del 22 de diciembre de 2021 y “Bunge Argentina S.A” (Expte. Nro. 36.695-A), del 7 de febrero de 2022, entre muchos otros, a los fines de la resolución de la litis resulta plenamente aplicable la posición legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, en tanto la operatoria dispuesta por la normativa impugnada en autos, que fijara derechos de exportación a las posiciones arancelarias allí estipuladas resulta similar, *mutatis mutandi*, a aquella establecida en el Decreto Nro. 793/2018, cuya validez ha sido expresamente receptada en la doctrina plenaria de referencia, por lo que resulta ajustado a derecho confirmar la resolución apelada, en cuanto dispuso rechazar el pedido de repetición de derechos de exportación formulado por la firma recurrente, en relación a la destinación involucrada en autos.

V.- Que atento a que se resuelve en base a una decisión Plenaria de este Tribunal y a la complejidad de la cuestión debatida en virtud de la cual las partes pudieron considerarse con derecho a litigar, corresponde imponer las costas por su orden.

Por ello, **VOTO** por:

1.- Confirmar la Resolución aduanera apelada en autos.

2.- Costas por su orden.

El Dr. Christian González Palazzo dijo:

Adhiero al voto del Dr. Soria

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

1.- Revocar la resolución RESOL-2024-48-E-AFIP-DIRAHI#SDGOAI, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1139-2021.

2.- Hacer lugar a la devolución de la suma de $6.531.693,51, con más los intereses del art. 811 del Código Aduanero, que deberán calcularse desde la fecha en que la actora presentó su reclamo, hasta la fecha del pago efectivo y total.

3.- Imponer las costas a la Aduana (art. 1163 del CA).

Regístrese, notifíquese y una vez firme la sentencia remítase a guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Juan Manuel Soria (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.03.26 15:44:35 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.03.26 16:41:05 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.03.26 18:13:39 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.03.26 18:14:11 -03:00