República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-51045727-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 21 de Mayo de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2023-23117338- -APN-SGASAD#TFN; MOLINOS AGROS SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria, Héctor Hugo Juárez y Horacio Joaquín Segura (subrogante), con la presidencial de Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados: **"MOLINOS AGRO S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación", EX-2023-23117338- -APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación*****:** MOLINOS AGRO S.A. interpone recurso de apelación contra las resoluciones 104/2022, 105/2022, 106/2022, 107/2022 y 108/2022, dictadas en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1129-2021, 17134-1143-2021, 17134-1147-2021, 17134-1150-2021 y 17134-1142-2021, respectivamente, mediante la cual se rechazaron las solicitudes de devolución de derechos de exportación oportunamente solicitadas, con relación a los permisos de embarque ("PE") 21057EC01011226F, 21057EC01010941X, 21057EC01011221A, 21057EC01011229X y 21057EC01011236G. 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***: El Fisco se presenta y contesta el traslado conferido (IF-2023-58289705-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.- El 05.05.26 se elevan los autos a la Sala “E”. El 15.05.26 se llaman los autos a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas*****:** Las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1129-2021, 17134-1143-2021, 17134-1147-2021, 17134-1150-2021 y 17134-1142-2021 se inician con la solicitud de devolución de los importes supuestamente abonados en demasía con relación a los PE 21057EC01011226F, 21057EC01010941X, 21057EC01011221A, 21057EC01011229X y 21057EC01011236G, presentadas todas el 09.06.21. En todas las actuaciones lucen **(i)** las notas emitidas por la Sección S.I.S, dirigidas al Jefe de la Sección, en las que se indica que no correspondería dar lugar al procedimiento de devolución solicitado. **(ii)** IF-2020-00703982-AFIP-DGADUA, por el cual 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. **(iii)** los montos abonados por la actora en concepto de derechos de exportación y los comprobantes de pago de la liquidación manual. Los sobres contenedores de los PE 21057EC01011226F, 21057EC01010941X, 21057EC01011221A, 21057EC01011229X y 21057EC01011236G y las DJVE 20052DJVE001373U, 20052DJVE001265U, 20052DJVE001329V, 20052DJVE001270Z y 20052DJVE001372T. Finalmente, lucen las resoluciones 104/2022, 105/2022, 106/2022, 107/2022 y 108/2022, apeladas en autos.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si las resoluciones apeladas -104/2022, 105/2022, 106/2022, 107/2022 y 108/2022-, en cuanto rechazan las solicitudes de devolución de derechos de exportación interpuestas por MOLINOS AGRO S.A., se ajustan a derecho.

La actora solicita la devolución de la suma de $6.526.510,82, que según refiere habría abonado en demasía con relación a los PE 21057EC01011226F, 21057EC01010941X, 21057EC01011221A, 21057EC01011229X y 21057EC01011236G, mediante los cuales documentó la exportación de la mercadería ubicada en la PA 1507.10.00.100Q (Aceite de soja en bruto, incluso desgomado) o 2304.00.10.100B (Harina y pellets 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 las 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 SA:

(a) oficializó la DJVE 20052DJVE001373UP el 01.12.20, siendo la fecha de cierre de venta el 30.11.20, motivo por el cual abonó, en primera instancia, los derechos de exportación a una alícuota del 30%, de acuerdo al esquema previamente citado. Posteriormente, oficializó la destinación de exportación 21057EC01011226F, el **29.12.20**, pero no pudo embarcar la mercadería con anterioridad al 01.01.21, por lo que la Aduana formuló la LMAN 21057LMAN001445C, reclamando la diferencia con la alícuota del 31%, que ahora es objeto de repetición.

(b) oficializó la DJVE 20052DJVE001265U el 30.10.20, siendo la fecha de cierre de venta el 29.10.20, motivo por el cual abonó, en primera instancia, los derechos de exportación a una alícuota del 28%, de acuerdo al esquema previamente citado. Posteriormente, oficializó la destinación de exportación 21057EC01010941X, el **11.12.20**, pero no pudo embarcar la mercadería con anterioridad al 01.01.21, por lo que la Aduana formuló la LMAN 21057LMAN001622W, reclamando la diferencia con la alícuota del 31%, que ahora es objeto de repetición.

(c) oficializó la DJVE 20052DJVE001329V el 18.11.20, siendo la fecha de cierre de venta el 17.11.20, 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 21057EC01011221A, el **28.12.20**, pero no pudo embarcar la mercadería con anterioridad al 01.01.21, por lo que la Aduana formuló la LMAN 21057LMAN001448F, reclamando la diferencia con la alícuota del 31%, que ahora es objeto de repetición.

(d) oficializó la DJVE 20052DJVE001270Z el 30.10.20, siendo la fecha de cierre de venta el 29.10.20, motivo por el cual abonó, en primera instancia, los derechos de exportación a una alícuota del 28%, de acuerdo al esquema previamente citado. Posteriormente, oficializó la destinación de exportación 21057EC01011229X, el **29/12/20**, pero no pudo embarcar la mercadería con anterioridad al 01.01.21, por lo que la Aduana formuló la LMAN 21057LMAN001461A, reclamando la diferencia con la alícuota del 31%, que ahora es objeto de repetición.

(e) oficializó la DJVE 20052DJVE001372T el 01.12.20, siendo la fecha de cierre de venta el 30.11.20, motivo por el cual abonó, en primera instancia, los derechos de exportación a una alícuota del 30%, de acuerdo al esquema previamente citado. Posteriormente, oficializó la destinación de exportación 21057EC01011236G, el **29.12.20**, pero no pudo embarcar la mercadería con anterioridad al 01.01.21, por lo que la Aduana formuló la LMAN 21057LMAN001352W, 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 las alícuotas aplicables son las alícuotas vigentes a la fecha de cierre de venta –**30.11.20, 29.10.20, 17.11.20, 29.10.20 y 30.11.20 para los PE de autos**

21057EC01011226F, 21057EC01010941X, 21057EC01011221A, 21057EC01011229X y 21057EC01011236G, respectivamente- conforme el citado art. 6 primer párrafo de la referida ley.

En este caso, como ya se señaló, a las fechas de cierre de venta de las operaciones se encontraban vigentes las alícuotas abonadas (28%, 29,50% y 30%), conforme el cronograma establecido por el decreto 790/20. No obstante, dicho decreto establecía como condición para la aplicación de tales alícuotas 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 respectivas 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 encuentran las 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 las DJVE de marras -20052DJVE001373U, 20052DJVE001265U, 20052DJVE001329V, 20052DJVE001270Z y 20052DJVE001372T- fueron registradas el 30.11.20, 29.10.20, 17.11.20, 29.10.20 y 30.11.20, respectivamente, por un plazo de 360 días.

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 las DJVE y abonar los derechos de exportación a las alícuotas del 28%, 29,5% y 30% (conforme correspondía a cada DJVE), 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.

V.4. *A fortiori*, corresponde precisar que la solución propiciada no importa, de ningún modo, declarar la inconstitucionalidad del decreto 790/20 ni tampoco inaplicar condición normativa alguna, sino determinar, mediante una interpretación sistemática y teleológica del ordenamiento jurídico, cuál es la alícuota de dicho decreto que, efectivamente, corresponde *aplicar* a operaciones regidas por la ley 21.453, cuando la condición temporal fijada por el decreto 790/20 se tornó de cumplimiento imposible por causas no imputables al exportador. En tal sentido, la limitación prevista por el art. 1164 del Código Aduanero ningún papel desempeña en este litigio, como tampoco lo hace la doctrina del Fallo Plenario del 26.04.22, toda vez que en autos no se cuestiona ni la validez constitucional del decreto 790/20 ni se propicia su inaplicación general; en rigor, se constata que la condición resolutoria allí prevista —embarque antes del 01.01.21— debe examinarse contra la imposibilidad de su concreción para el exportador por la concurrencia de un evento de fuerza mayor, expresamente reconocido por el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca mediante la resolución 287/20, cuya virtualidad extintiva de la obligación opera en el plano del derecho común y no requiere pronunciamiento alguno sobre la validez del decreto 790/20, que tampoco se inaplica; por el contrario, aquí se decidió sobre su correcta interpretación y aplicación en el contexto de hecho traído a debate.

En cuanto al nexo causal entre las medidas de fuerza y la imposibilidad de embarque, no puede exigirse al exportador la demostración de que cada buque se encontraba físicamente atracado al momento del inicio del conflicto gremial, cuando la propia autoridad ministerial reconoció que dichas medidas afectaron, *de modo total*, la actividad portuaria durante 22 días corridos de diciembre de 2020 y otorgó una prórroga general precisamente en consideración de esa imposibilidad colectiva y objetiva; exigir una prueba individual y atomizada de cada operación en ese contexto importaría imponer una carga probatoria irrazonable, incompatible con la naturaleza del hecho impeditivo reconocido. El hecho de que los PE 21057EC01011226F, 21057EC01010941X, 21057EC01011221A, 21057EC01011229X y 21057EC01011236G fueron oficializados para su exportación los días **29.12.20, 11.12.20, 28.12.20, 29.12.20 y 29.12.20**, fechas plenamente coincidentes con el período de las medidas de fuerza gremiales, demuestra a las claras que no se embarcaron en ese mes precisamente por dichas medidas que paralizaron completamente la actividad portuaria, ajenas y contrarias a la voluntad y al interés del exportador. Vale en ese sentido destacar que mediante las DJVE se pueden registrar ventas por grandes cantidades que pueden preverse hasta anualmente (dada su duración de 360 días) a las que luego, en una logisitica continua y compleja -que se extiende precisamente hasta por un año-, se van aplicando sucesivamente diversos PE hasta completarlas en las cantidades registradas; en los casos del *sublite*, sin dudas, procurando, por la fecha de registro de las DJVE involucradas -**30.11.20, 29.10.20, 17.11.20, 29.10.20 y 30.11.20**) y la vigencia de las alicuotas reducidas hasta el 01.0.1.21, hacerlo *antes* de dicha fecha en la mayor cantidad de PE posibles; de ahí las oficializaciones y embarques frustrados el **29.12.20, 11.12.20, 28.12.20, 29.12.20** y **29.12.20.** El exportador *padece*, en estos casos, premura temporal (no disponibilidad temporal) por oficializar y embarcar la mayor cantidad posible de mercadería antes del 01.01.21, aplicando a las DJVE la mayor cantidad de PE posibles, sabiendo que seguramente no va a poder embarcar antes de dicha de corte todas las cantidades registradas en las DJVE del **30.11.20, 29.10.20, 17.11.20, 29.10.20 y 30.11.20**.

Finalmente, en lo que respecta al alcance de la resolución 287/20, si bien es cierto que las DJVE de autos fueron registradas por un plazo de 360 días —y por ende no vencían durante diciembre de 2020—, ello no obsta a que dicha resolución opere como una *prueba legal calificada del hecho impeditivo invocado*, con independencia de su aplicabilidad directa como mecanismo de prórroga; en efecto, lo relevante no es si las DJVE de marras quedaban comprendidas en el supuesto de prórroga allí contemplado, sino que el propio Estado, a través del órgano competente, reconoció expresamente la existencia de circunstancias de fuerza mayor que hicieron imposible el embarque durante el período en cuestión, reconocimiento que no puede ser ignorado al momento de ponderar la procedencia del planteo de la actora.

Por todo lo expuesto, corresponde hacerle lugar y ordenar la devolución de la suma de $6.526.510,82, con sus intereses correspondientes.

V.5. 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 las resoluciones 104/2022, 105/2022, 106/2022, 107/2022 y 108/2022, dictadas en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1129-2021, 17134-1143-2021, 17134-1147-2021, 17134-1150-2021 y 17134-1142-2021, respectivamente.

2.- Hacer lugar a la devolución de la suma de $6.526.510,82, 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. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que doy por reproducidos los antecedentes de la causa relatados en el voto del Dr. Juan Manuel Soria, en cuanto no resulten incompatibles con las consideraciones que siguen. Sin perjuicio de ello, habré de disentir de la solución allí propiciada: en mi opinión, corresponde confirmar la resolución apelada, con costas a la actora vencida.

Que, en tal sentido, interesa destacar ciertos datos fácticos que tienen incidencia directa en la solución del caso. Las DJVE vinculadas con las operaciones de autos -20052DJVE001373U, 20052DJVE001265U, 20052DJVE001329V, 20052DJVE001270Z y 20052DJVE001372T- fueron registradas entre los meses de octubre y diciembre de 2020 por un plazo de 360 días, de modo que sus vencimientos operaban entre octubre y noviembre de 2021, y no durante el mes de diciembre de 2020.

Que, asimismo, las destinaciones de exportación 21057EC01011226F, 21057EC01010941X, 21057EC01011221A, 21057EC01011229X y 21057EC01011236G fueron oficializadas los días 29.12.20, 11.12.20, 28.12.20, 29.12.20 y 29.12.20, respectivamente, esto es, durante el período en que la actora invoca la existencia de medidas de fuerza gremiales como caso fortuito. De las constancias valoradas no surge acreditado, con el grado de certeza exigible, que al inicio de tales medidas existiera respecto de cada una de esas operaciones un embarque ya programado, en curso o inminente que hubiera sido efectivamente frustrado por ellas.

II.- Que el núcleo de la controversia consiste en determinar si la actora tiene derecho a tributar conforme a las alícuotas reducidas del 28%, 29,5% o 30%, según la fecha de cierre de venta de cada DJVE, pese a que los embarques se produjeron con posterioridad al 1° de enero de 2021.

Que el Decreto N° 790/20 estableció un esquema transitorio de readecuación gradual de alícuotas de derechos de exportación, condicionando su aplicación a que las mercaderías fueran embarcadas con anterioridad al 1° de enero de 2021 (art. 1°). Para las posiciones arancelarias involucradas en autos -1507.10.00.100Q y 2304.00.10.100B- el cronograma fijó una alícuota del 28% para octubre de 2020, del 29,5% a partir del 1° de noviembre de 2020, del 30% a partir del 1° de diciembre de 2020, y del 31% a partir del 1° de enero de 2021.

Que esa condición temporal integra el régimen jurídico previsto por la norma y no puede ser disociada de la alícuota cuya aplicación reclama la actora. Pretender conservar la alícuota reducida sin cumplir la condición establecida por el mismo artículo que la fija importa una operación hermenéutica que desarticula la norma aplicable.

Que, en el caso, MOLINOS AGRO S.A. abonó inicialmente derechos de exportación conforme a las alícuotas vigentes a las fechas de cierre de venta de las respectivas DJVE. Al haberse concretado los embarques con posterioridad al 1° de enero de 2021, la Aduana formuló las liquidaciones manuales 21057LMAN001445C, 21057LMAN001622W, 21057LMAN001448F, 21057LMAN001461A y 21057LMAN001352W, reclamando la diferencia con la alícuota del 31%. Esa actuación se ajusta a la condición temporal expresamente prevista por el Decreto N° 790/20.

III.- Que no se desconoce la especialidad del régimen instaurado por la Ley N° 21.453. Pero esa ley no opera como una garantía absoluta e inmune a toda condición normativa incorporada por una norma federal posterior y específica dictada en materia de derechos de exportación.

Que el Decreto N° 790/20 no desconoció el momento imponible previsto por la Ley N° 21.453 ni alteró la relevancia de la fecha de cierre de venta. Lo que hizo fue establecer que las alícuotas del cronograma gradual sólo resultaban aplicables si la mercadería era embarcada antes del 1° de enero de 2021. Esa condición es clara y objetiva. Admitir la pretensión de la actora equivaldría a tomar de la norma únicamente el beneficio, prescindiendo de la condición que lo hace operativo.

IV.- Que tampoco modifica esta conclusión la invocación del caso fortuito ni la referencia a la Resolución MAGyP N° 287/20.

Que en lo que respecta al caso fortuito, la actora no ha acreditado en forma suficiente que, de no mediar las medidas de fuerza gremiales, hubiera efectivamente embarcado las mercaderías antes del 1° de enero de 2021. Las DJVE fueron registradas por un plazo de 360 días, de modo que la actora contó, con anterioridad al inicio de las medidas gremiales invocadas, con un lapso operativo suficiente para programar y concretar los embarques dentro de la condición temporal prevista por el Decreto N° 790/20. El hecho de que las destinaciones de exportación hayan sido oficializadas durante el propio período de conflicto debilita el nexo causal que el caso fortuito requiere entre el evento impeditivo y el incumplimiento de la condición.

Que en lo que respecta a la Resolución MAGyP N° 287/20, su texto es preciso: alcanzó a las DJVE *"registradas y vigentes dentro del régimen creado por la Ley N° 21.453"* cuyo vencimiento del período de embarque *"operase durante el mes de diciembre de 2020"*. Las DJVE de autos, registradas por un plazo de 360 días, no vencían durante diciembre de 2020. Por consiguiente, el supuesto contemplado por esa resolución no resulta aplicable a las operaciones de marras.

Que, en todo caso, la prórroga del período de embarque de la DJVE y la determinación de la alícuota de derechos de exportación son institutos que operan sobre planos normativos distintos. La prórroga del primero no proyecta sus efectos sobre la segunda. Sostener lo contrario importa extender por vía interpretativa los efectos de la Resolución MAGyP N° 287/20 a un plano -el tributario-aduanero- que esa norma no alcanza.

V.- Que la pretensión de la actora, en su esencia, exige que este Tribunal prescinda de una condición expresa contenida en una norma federal vigente, cuya invalidez constitucional no ha sido declarada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Esa pretensión encuentra un límite insalvable en el art. 1164 del Código Aduanero.

Que, en efecto, sin perjuicio de la diversa argumentación desplegada en el recurso -violación de la jerarquía normativa, irrazonabilidad, afectación de la seguridad jurídica, caso fortuito y fuerza mayor-, el resultado al que la actora aspira es, en todos los casos, que la condición temporal fijada por el art. 1° del Decreto N° 790/20 no le sea aplicada. Llegar a ese resultado por vía interpretativa o declarando ilegítimo el acto que aplicó la condición produce los mismos efectos prácticos que una declaración de invalidez parcial del decreto, lo cual excede las facultades de este Tribunal.

Que así lo impone, además, la doctrina legal fijada por este Tribunal en el Fallo Plenario IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN, del 26 de abril de 2022, en la causa *"Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/ DGA s/recurso de apelación"*, en cuanto establece que el Tribunal Fiscal no puede declarar la inconstitucionalidad de normas en casos concretos y que el Poder Ejecutivo Nacional se encuentra habilitado para establecer derechos de exportación en los términos del art. 755 del Código Aduanero. El hecho de que aquella causa versara sobre el Decreto N° 793/18 y no sobre el Decreto N° 790/20 no impide aplicar la pauta institucional que emana del plenario, que concierne a los límites de competencia del Tribunal con carácter general.

VI.- Que las liquidaciones manuales practicadas por el servicio aduanero no adolecen de vicio alguno. Se fundan en un hecho no controvertido -el embarque posterior al 1° de enero de 2021- y en una norma federal vigente -el art. 1° del Decreto N° 790/20- que este Tribunal no está habilitado a eludir. La repetición intentada carece, por ende, de sustento jurídico suficiente.

Que, atento el modo en que se resuelve la cuestión principal, resulta inoficioso expedirse sobre los restantes planteos de la actora, incluidos los relativos a los intereses aplicables a una eventual repetición.

VII.- Que por la forma en que se resuelve, las costas deben imponerse a la actora vencida (art. 1163 del CA), no advirtiéndose mérito para apartarse del principio objetivo de la derrota.

Por ello, VOTO POR:

1°.- Confirmar las Resoluciones Nros. 104/2022 (AD SALO), 105/2022 (AD SALO), 106/2022 (AD SALO), 107/2022 (AD SALO) y 108/2022 (AD SALO), dictadas en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1129-2021, 17134-1143-2021, 17134-1147-2021, 17134-1150-2021 y 17134-1142-2021, respectivamente, en cuanto rechazaron las solicitudes de devolución de derechos de exportación formuladas por MOLINOS AGRO S.A. en relación con los permisos de embarque 21057EC01011226F, 21057EC01010941X, 21057EC01011221A, 21057EC01011229X y 21057EC01011236G.

2°.- Imponer las costas a la actora vencida (art. 1163 del Código Aduanero).

El Dr. Horacio Joaquin Segura dijo:

I.- Que corresponde emitir pronunciamiento a fin de dirimir la disidencia planteada entre los votos que anteceden. En tal cometido, adelanto que habré de adherir al voto del Dr. Héctor Hugo Juárez, por compartir sus fundamentos centrales y la solución que propicia.

II.- La cuestión debatida presenta sustancial analogía con otros planteos promovidos por la misma firma en torno a la aplicación del Decreto N° 790/20. En el caso, la actora persigue la repetición de las sumas ingresadas en concepto de diferencia de derechos de exportación, sosteniendo que correspondía aplicar las alícuotas vigentes a la fecha de cierre de venta de las respectivas DJVE -28%, 29,5% o 30%, según el caso- y no la alícuota del 31% aplicada por el servicio aduanero en razón de haberse producido los embarques con posterioridad al 1° de enero de 2021.

No se encuentra discutido que las operaciones se vinculan con DJVE registradas bajo el régimen de la ley 21.453. Tampoco se controvierte que el Decreto N° 790/20 estableció un cronograma transitorio de alícuotas, pero condicionó su aplicación a que las mercaderías fueran embarcadas con anterioridad al 1° de enero de 2021.

III.- La diferencia central con otros antecedentes similares radica aquí en la pluralidad de operaciones involucradas. En efecto, se trata de cinco permisos de embarque y cinco DJVE, con fechas de cierre de venta y alícuotas diversas. Sin embargo, esa diferencia cuantitativa no altera el encuadre jurídico de la cuestión.

Las DJVE vinculadas con las operaciones de autos fueron registradas por un plazo de 360 días, de modo que sus vencimientos operaban entre octubre y noviembre de 2021, y no durante el mes de diciembre de 2020. A su vez, los permisos de embarque fueron oficializados los días 11, 28 y 29 de diciembre de 2020, esto es, dentro del mismo período en el que la actora invoca la existencia de medidas de fuerza como causal de imposibilidad.

Ese dato, lejos de robustecer la pretensión, impide tener por demostrado con la certeza necesaria que, al inicio de las medidas gremiales, existiera respecto de cada operación un embarque ya programado, en curso o inminente que hubiera sido concretamente frustrado por aquéllas.

IV.- Comparto, por ello, la conclusión del voto del Dr. Juárez en cuanto a que la fuerza mayor invocada no ha sido acreditada con la precisión que el caso exige.

No basta con demostrar la existencia de un conflicto gremial o una afectación general de la actividad portuaria. Para desplazar la consecuencia jurídica prevista por una norma vigente era necesario acreditar, respecto de cada operación, que el evento invocado fue la causa directa, inevitable y determinante que impidió el embarque antes del 1° de enero de 2021.

La Resolución MAGyP N° 287/20 puede ser valorada como reconocimiento de un contexto general de afectación

operativa. Pero su alcance normativo fue específico: contempló DJVE cuyo vencimiento del período de embarque operase durante diciembre de 2020. Tal supuesto no se verifica en autos, dado que las DJVE aquí involucradas tenían un plazo de 360 días y vencían varios meses después.

Por ello, dicha resolución no resulta suficiente para tener por configurada, sin más, una causal de fuerza mayor tributariamente eficaz respecto de las operaciones examinadas.

V.- A ello se suma una razón institucional que considero decisiva. En esta sede, el apego a la normativa vigente debe ser particularmente estricto. Este Tribunal, por su naturaleza y por los límites expresos que surgen del art. 1164 del Código Aduanero, no puede prescindir de una condición clara establecida por una norma federal vigente, salvo que exista una declaración de invalidez constitucional emanada del órgano judicial competente.

La realidad casuística puede y debe ser ponderada cuando se encuentra debidamente probada y jurídicamente encuadrada. Pero no puede prevalecer sobre una condición normativa expresa cuando, como ocurre aquí, no se ha acreditado acabadamente que la situación invocada haya impedido en forma concreta y causal el cumplimiento de dicha condición en cada una de las operaciones involucradas.

Admitir la repetición importaría, en los hechos, conservar el beneficio de las alícuotas reducidas previstas en el Decreto N° 790/20, pero prescindiendo de la condición temporal que el propio decreto estableció para su procedencia. Tal solución desarticularía la norma aplicable y excedería el margen interpretativo admisible en esta instancia.

VI.- Que las consideraciones precedentes se formulan atendiendo estrictamente a las constancias de esta causa y al modo en que ha quedado aquí planteada la controversia. La cuestión no exige pronunciamiento acerca de la validez constitucional del Decreto N° 790/20, sino determinar si, frente a una condición normativa expresa y vigente, la actora acreditó en forma suficiente una causal concreta de fuerza mayor que la hubiera colocado en imposibilidad real de cumplirla. A mi juicio, tal extremo no se encuentra probado.

Por ello, y sin perjuicio de otros debates que pudieran suscitarse en torno al régimen, corresponde resolver este caso con apego a la norma vigente y a la carga probatoria incumplida por la recurrente.

Por las razones expuestas, adhiero al voto del Dr. Héctor Hugo Juárez y, en consecuencia, corresponde confirmar las Resoluciones Nros. 104/2022, 105/2022, 106/2022, 107/2022 y 108/2022, dictadas por la Aduana de San Lorenzo, en cuanto rechazaron las solicitudes de devolución formuladas por MOLINOS AGRO S.A., con costas conforme lo decidido por el voto al que adhiero. Así voto.

En virtud de la votación precedente, por mayoría, **SE RESUELVE**:

1°.- Confirmar las Resoluciones Nros. 104/2022 (AD SALO), 105/2022 (AD SALO), 106/2022 (AD SALO), 107/2022 (AD SALO) y 108/2022 (AD SALO), dictadas en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1129-2021, 17134-1143-2021, 17134-1147-2021, 17134-1150-2021 y 17134-1142-2021, respectivamente, en cuanto rechazaron las solicitudes de devolución de derechos de exportación formuladas por MOLINOS AGRO S.A. en relación con los permisos de embarque 21057EC01011226F, 21057EC01010941X, 21057EC01011221A, 21057EC01011229X y 21057EC01011236G.

2°.- Imponer las costas a la actora vencida (art. 1163 del Código Aduanero).

Regístrese, notifíquese y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria, Juárez y Segura por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.05.21 13:31:14 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2026.05.21 14:53:51 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.05.21 18:11:57 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.05.21 18:12:47 -03:00