República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-52606100-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 27 de Mayo de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2024-35337026- -APN-SGASAD#TFN; MOLINOS AGRO S.A

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria, Héctor Hugo Juárez y Horacio Joaquín Segura, 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-2024-35337026- -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-2024-10-E-AFIP-DIRAHI#SDGOAI, dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1126-2021, mediante la cual se rechazó la solicitud de devolución de derechos de exportación oportunamente solicitada, con relación al permiso de embarque ("PE") 20057EC01010739N. Explica que las sumas repetidas corresponden a la diferencia entre la alícuota del 28% 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 28%. 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-2024-82185551-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. 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-2024-82912919-APN-VOCXIII#TFN se deniega la prueba pericial ofrecida por la actora por inconducente. La actora ante dicha providencia presente recurso de revocatoria, al que se le hace lugar (PV-2024-86555635-APN-VOCXIII#TFN). Previas intimaciones y solicitud de prórroga, mediante IF-2025-59617505-APN-DTD#JGM, con fecha 03.06.25, el perito presenta el informe que le fue encomendado oportunamente. Que habiéndose por cerrado el periodo probatorio, con fecha 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 17134-1126-2021 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 546/22 (S.I.S.), que indica que no correspondería hacer lugar a la devolución. 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. 23 se informa el monto abonado por la actora en concepto de derechos de exportación y a fs. 24 luce el comprobante de pago de la liquidación manual. A fs. 27/38 luce el PE 20057EC01010739N y la DJVE 20052DJVE001246T. A fs. 39 no se hace lugar a la prueba ofrecida. Sin foliar obra: la solicitud que le hace la Dirección Jurídica 2 Hidrovía al servicio jurídico conforme lo indicado en la nota 546/22 (IF-2023-01609890-AFIP-DVRJU2#SDGTLA), informe técnico (IF-2023-01996381-AFIP-SEISDVOSAL#SDGOAI), la emisión del informe solicitado (IF-2023-02231319-AFIP-DETEEX#SDGTLA), el informe de lo pagado (IF-2024-00194024-AFIP-SEFIADSALO#SDGOAI) y, finalmente, luce la resolución RESOL-2024-10-E-AFIP-DIRAHI#SDGOAI, apelada en autos (referenciada como fs. 41/42). A continuación, obran los anexos A, B, C, D y E, acompañados por la actora al interponer la solicitud de devolución.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada - RESOL-2024-10-E-AFIP-DIRAHI#SDGOAI -, 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 $8.910.720,00, que según refiere habría abonado en demasía con relación al PE 20057EC01010739N, 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 20052DJVE001246T el 22.10.20, siendo la fecha de cierre de venta el 21.10.20, 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 20057EC01010739N, el 03.12.20, pero no pudo embarcar la mercadería con anterioridad al 01.01.21, por lo que la Aduana formuló la LMAN 21057LMAN001378H, 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 –**21.10.20 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 28%, 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 agradadas al terminar 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 22.10.20 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 (fecha de cierre de venta) y abonar los derechos de exportación a la alícuota del 28%, 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, de modo general, 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 el PE 20057EC01010739N fuera oficializado el **3.12.20**, fecha que coincide con el inicio de las medidas de fuerza gremiales, demuestra a las claras que no se embarcó en ese mes precisamente por las medidas que paralizaron la actividad portuaria, completamente ajenas y contrarias a la voluntad e 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 el caso del *sublite*, sin dudas, procurando (por la fecha de registro de la DJVE 20052DJVE001246T involucrada -**22.10.20-** y la vigencia de las

alicuotas reducidas hasta el 01.0.1.21) hacerlo *antes* de dicha fecha, el 01.01.21, con la mayor cantidad de PE posibles; de ahí la oficializaciòn y embarque frustrado del PE de autos, el **03.12.20.** 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 la DJVE registrada y sus cantidades, el mayor número de PE posibles, sabiendo que seguramente no va a poder embarcar antes de dicha de corte todas las cantidades registradas en la DJVE del **22.10.20**.

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 $8.910.720,00, 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 la resolución RESOL-2024-10-E-AFIP-DIRAHI#SDGOAI, dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1126-2021.

2.- Hacer lugar a la devolución de la suma de $8.910.720,00, 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 dos datos fácticos que tienen incidencia directa en la solución del caso. El primero: la DJVE 20052DJVE001246T fue registrada el 22 de octubre de 2020 con un plazo de 360 días, por lo que su vencimiento operaba en octubre de 2021 y no durante el mes de diciembre de 2020. El segundo: la destinación de exportación 20057EC01010739N fue oficializada el 3 de diciembre de 2020, fecha que coincide con el inicio de las medidas de fuerza gremiales invocadas como caso fortuito. De ello se sigue que al momento en que habrían comenzado los impedimentos portuarios, no existía un embarque en curso ni inminente que hubiera podido ser frustrado por dichas medidas.

II.- Que el núcleo de la controversia consiste en determinar si la actora tiene derecho a tributar conforme a la alícuota del 28%, pese a que el embarque se produjo 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 la posición arancelaria 1507.10.00.100Q -aceite de soja en bruto- 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.

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 la mercadería antes del 1° de enero de 2021. La DJVE fue registrada el 22 de octubre de 2020 con un plazo de 360 días, de modo que la actora contó, con anterioridad al inicio de las medidas de fuerza gremiales invocadas, con un lapso operativo suficiente para programar y concretar el embarque dentro de la condición temporal prevista por el Decreto N° 790/20. El hecho de que la destinación de exportación recién fuera oficializada el 3 de diciembre de 2020 -día en que habrían comenzado las medidas gremiales- 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"*. La DJVE de autos, registrada con un plazo de 360 días, vencía en octubre de 2021 y no en diciembre de 2020. Por consiguiente, el supuesto contemplado por esa resolución no resulta aplicable a la operación 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-, 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 (*"Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/ DGA"*), 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 la liquidación manual practicada por el servicio aduanero no adolece de vicio alguno. Se funda 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, resulta inoficioso expedirse sobre los restantes planteos de la actora.

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

Por ello, VOTO POR:

1°.- Confirmar la resolución RESOL-2024-10-E-AFIP-DIRAHI#SDGOAI, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1126-2021, en cuanto rechazó la solicitud de devolución de derechos de exportación formulada por MOLINOS AGRO S.A. en relación con el permiso de embarque 20057EC01010739N.

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

El Dr. Segura dijo:

I.- Que, habiendo tomado conocimiento de los votos que anteceden, corresponde dirimir la disidencia suscitada entre mis distinguidos colegas. En tal cometido, adelanto que habré de adherir, en lo sustancial, a la solución propiciada por el Dr. Juárez, sin perjuicio de formular las consideraciones que siguen.

II.- La cuestión a resolver consiste en determinar si corresponde hacer lugar a la repetición promovida por la actora respecto de las sumas ingresadas en concepto de derechos de exportación, con sustento en que, a su entender, debía aplicarse la alícuota vigente al momento de registración de la declaración jurada de venta al exterior, y no aquella resultante de haberse concretado el embarque con posterioridad al 1 de enero de 2021.

No se encuentra controvertido que la operación se hallaba comprendida en el régimen de la ley 21.453, cuyo art. 6 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 dicha ley, serán de aplicación los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible vigentes a la fecha de cierre de cada venta.

Pero tampoco puede prescindirse de que el decreto 790/20 fijó determinadas alícuotas del derecho de exportación conforme el cronograma allí establecido, y lo hizo bajo una condición expresa: que las mercaderías fueran embarcadas con anterioridad al 1 de enero de 2021. Esa condición integra el supuesto normativo de aplicación del beneficio y no puede ser tratada como una mera formalidad prescindible.

III.- En ese marco, considero que la interpretación propiciada por la recurrente no puede ser admitida en esta sede.

Ello así, pues aun cuando el régimen de la ley 21.453 persigue una finalidad de previsibilidad y estabilidad para las operaciones declaradas, esa pauta no autoriza a este Tribunal a desentenderse de una condición normativa expresa, vigente y específicamente incorporada por el decreto aplicable al caso. La hermenéutica jurídica debe procurar la armonización de las normas en juego, pero no puede conducir a la supresión de uno de sus elementos esenciales.

En materia tributaria y aduanera, y con mayor razón ante un órgano jurisdiccional de naturaleza administrativa como este

Tribunal, el apego a la normativa vigente constituye un límite particularmente intenso. No se trata de desconocer la realidad económica o las contingencias propias del comercio exterior, sino de advertir que tales circunstancias solo pueden desplazar la consecuencia legal prevista cuando se encuentran jurídicamente encuadradas y suficientemente probadas.

La Corte Suprema ha reiterado que en materia tributaria rige con especial intensidad el principio de legalidad o reserva de ley. En derechos de exportación, esa doctrina fue particularmente destacada en "Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo", Fallos: 337:388, donde el Alto Tribunal recordó la naturaleza tributaria de tales derechos y la necesidad de sujetarse a los recaudos constitucionales y legales pertinentes.

IV.- La actora invoca, en sustancia, una situación de fuerza mayor derivada de medidas de fuerza gremiales que habrían impedido el embarque oportuno. Sin embargo, tal defensa no puede prosperar sobre la sola base de referencias generales al contexto portuario de fines de 2020.

La Resolucion MAGyP 287/20 reconoció una situación excepcional y otorgó una prórroga automática de treinta días a determinadas DJVE. Pero su ámbito de aplicación fue preciso: declaraciones registradas y vigentes cuyo vencimiento del periodo de embarque, con la prorroga automática y/o extraordinaria automática, operase durante el mes de diciembre de 2020.

En el caso, conforme surge del voto al que adhiero, la DJVE involucrada no se encontraba en esa situación, pues contaba con un plazo de embarque que excedía largamente el mes de diciembre de 2020. Por ello, la citada resolución puede ilustrar el contexto general, pero no acredita por si sola la imposibilidad jurídica o material de cumplimiento de la condición exigida por el decreto 790/20 para esta operación concreta.

La doctrina civilista ha sido constante en señalar que el caso fortuito o la fuerza mayor no se presumen: quien los invoca debe demostrar el hecho impeditivo, su imprevisibilidad o inevitabilidad y, especialmente, el nexo causal adecuado con el incumplimiento que pretende excusar. En tal sentido, Llambias enseña que el caso fortuito debe ser exterior, imprevisible o inevitable y causalmente determinante del incumplimiento; Borda destaca que no basta la mera dificultad o mayor onerosidad, sino una verdadera imposibilidad de cumplimiento; y López Mesa subraya que quien invoca la fuerza mayor debe acreditar el hecho imprevisible, irresistible e inevitable que imposibilitó cumplir la prestación debida.

Tal carga probatoria resulta aún más exigible en una acción de repetición, en la cual corresponde al contribuyente acreditar que el pago cuya devolución pretende carecía de causa jurídica suficiente. La repetición no puede fundarse en conjeturas ni en una apreciación general de equidad, sino en la demostración concreta de que el ingreso efectuado no era debido.

V.- De allí que, aun admitiendo la existencia de un conflicto gremial general durante el periodo invocado, ello no basta para tener por configurada, sin más, una causal eximente respecto de la operación aquí examinada. La realidad casuística puede ser atendible como dato contextual; pero en sede no judicial, y frente a una norma vigente que contiene una condición expresa, no puede prevalecer sobre el mandato normativo si no aparece acabadamente demostrada su incidencia concreta.

Dicho de otro modo: no corresponde a este Tribunal sustituir la regla aplicable por una apreciación de equidad fundada en circunstancias generales del mercado o de la logística portuaria. Para apartarse del efecto previsto por la norma era indispensable acreditar que la actora se vio específicamente impedida de embarcar la mercadería antes del 1 de enero de 2021, por una causa externa, irresistible e inevitable, y que esa imposibilidad fue la razón directa del incumplimiento de la condición temporal prevista por el decreto 790/20. Tal extremo, a mi juicio, no ha sido probado con la certeza necesaria.

VI.- Finalmente, cabe recordar que el art. 1164 del Código Aduanero impide que la sentencia del Tribunal Fiscal contenga pronunciamiento sobre la falta de validez constitucional de leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, salvo que la Corte Suprema ya se hubiera expedido en tal sentido.

VII.- 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. Juárez y, en consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada, también en lo relativo a la imposición de costas, conforme lo propiciado en dicho voto. Así voto.

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

1°.- Confirmar la resolución RESOL-2024-10-E-AFIP-DIRAHI#SDGOAI, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1126-2021, en cuanto rechazó la solicitud de devolución de derechos de exportación formulada por MOLINOS AGRO S.A. en relación con el permiso de embarque 20057EC01010739N.

2°.- Imponer las costas a la actora vencida (art. 1163, 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: 2026.05.22 17:07:10 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 Hector Hugo Juarez
Date: 2026.05.27 13:55:01 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: 2026.05.27 16:23:41 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: 2026.05.27 16:24:15 -03:00