En Buenos Aires, a los 8 días del mes de febrero de 2024, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en los autos **“Liag Argentina SA (TF 38124-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo**”,

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. La Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, **confirmó parcialmente la res. DE PRLA nº 3131/17** y fijó la multa impuesta a Liag Argentina S.A (en adte. “Liag”) en $239.669,85 (reduciéndola del 15% al 10%), por la comisión de “la infracción al art. 969 del C.A”. Con costas según los respectivos vencimientos (fs. 42/47).

Para así decidir, sostuvo que:

(a) No se encuentra discutido que Liag se comprometió a la exportación de 3.000 toneladas de mercadería, acogiéndose al régimen de la ley 21.453 y que incumplió con el 90% de la exportación comprometida.

(b) El art. 969 del CA y el art. 9 de la ley 21.453, reprimen la misma conducta. Para definir la norma aplicable al caso, se debe tener en cuenta cuál de ellas es posterior en el tiempo y resulta más específica, analizando dicho resultado con el principio de la ley penal más benigna.

(c) El art. 969 del CA resulta posterior en el tiempo (el CA constituye legislación de base). Por su parte, la ley 21.453 consiste en un régimen específico, que debe interpretarse sistemáticamente con aquella.

(d) A la luz del principio de la ley más benigna, corresponde aplicar la sanción del art. 969 del CA.

II. La **AFIP-DGA apeló y expresó** agravios (fs. 56/62), los que fueron replicados (fs. 67/70).

Esgrimió las siguientes críticas:

(a) Existe un régimen especial previsto en la ley 21.453 que consagra una figura infraccional específica.

Corresponde estar a la especificidad de dicho régimen, al que voluntariamente se acogió Liag y no a lo dispuesto por el CA.

(b) El art. 969 del CA no constituye "ley penal más benigna" pues, en su máximo, resulta potencialmente más gravosa.

(c) Estaríamos ante una derogación lisa y llana del art. 9 de la ley 21.453, por parte del art. 969 del CA.

(d) El voto mayoritario del TFN se apartó del criterio jurisprudencial pacífico establecido por las restantes Salas del Fuero.

III. Así las cosas, y toda vez que no se discute que Liag comprometió la exportación de 3.000 toneladas de mercadería (acogiéndose al régimen de la ley 21.453); y que incumplió con la exportación comprometida; **el nudo del problema radica en determinar el encuadre legal de tal conducta**. Esto es, si se aplica la sanción de multa prevista en el art. 969 del CA, o la del art. 9 de la ley 21.453.

IV. En tales condiciones, los agravios encuentran una adecuada respuesta en las consideraciones y conclusiones desarrolladas por esta Sala I en supuestos sustancialmente análogos. Los que llevan a admitir el recurso interpuesto por el Fisco (causas *"Hierros"*, del 5/8/14, que adquirió firmeza en virtud de lo resuelto

por la CSJN el 10/2/15, *“Agrenco Argentina SA”*, del 14/11/18, *“Global Cereales SA”*, del 26/3/19; entre otros).

Pronunciamientos en los cuales, en esencia, se sostuvo que:

A) La ley 21.453 (B.O. 11/11/76) constituye un régimen especial de exportación para productos de origen agrícola (conf. art. 1º), preexistente, en el tiempo, al Código Aduanero (B.O. 23/3/81). Ley especial que además prevé para el incumplimiento de que se trata una sanción específica.

En lo que aquí interesa, establece que “las ventas declaradas se darán por cumplidas cuando, dentro del plazo estipulado para la declaración jurada, el exportador hubiese registrado la declaración Fecha de firma: 12/11/2018 aduanera de exportación para consumo de por lo menos el 90% de la cantidad (peso o volumen) declarada… El incumplimiento…será sancionado con una multa equivalente al 15% del valor FOB de venta de la parte incumplida de la declaración, como máximo hasta el 90% de la cantidad declarada” (art. 9º).

Por su parte, el Código Aduanero (CA) –posterior en el tiempo- establece que “cuando el exportador que hubiere optado por el régimen previsto en el artículo 729 no cumpliere con la exportación en los plazos, forma y condiciones contempladas en el artículo 730 sin mediar las causales previstas en el artículo 731 será sancionado con una multa del 10% al 20% del valor en aduana de la cantidad, peso o volumen de la mercadería no exportada” (art. 969).

B) El CA establece un régimen de exportación general. Es más, en la “Exposición de Motivos”, luego de indicarse que el art. 728 “establece el régimen general en la materia para toda la mercadería de exportación”; con toda contundencia agrega que “ello **no implica la derogación de la ley 21.453, en atención a que se trata de un**

régimen especial” (v. ADLA XLI-A, Sección IX, Título I, Capítulo sexto, apartado 4 -pág. 1426-).

Suma y concuerda con lo anterior, que en la enumeración de las normas que deroga el Código Aduanero (art. 1187), no figura la ley 21.453.

Es claro que, existió una clara voluntad del codificador en mantener la vigencia de la ley 21.453 sin modificaciones y que, para el aspecto aquí en análisis, tampoco trata de una norma secundaria.

C) Desde esta perspectiva, la postura del Tribunal Fiscal al concluir que debía aplicarse el art. 969 del CA, equivale, en los hechos, a dejar sin efecto el supuesto infraccional del art. 9 de la ley 21.453 para una pluralidad de casos posibles, ya que no habría ningún supuesto en que fuera procedente aplicar la sanción prevista en esa legislación especial.

D) En suma, corresponde estar a la especificidad del régimen especial que consagra una figura infraccional determinada para las operaciones del caso y no a lo dispuesto en el régimen general.

V. Criterio que, además, es también el seguido en temas sustancialmente análogos por las Salas del Fuero (Sala II “*Compañía Argentina de Granos SA”*, del 9/9/22; Sala III *“LDC Argentina SA”*, del 25/8/11; Sala IV *“Bunge Argentina SA”*, del 28/11/23; y Sala V *“Alimentos Argentina SA”*, del 17/6/21).

VI. Las costas de ambas instancias deben ser impuestas a la firma actora, por no advertirse motivos para apartarse del principio objetivo de la derrota (arts. 279 y 68, 1º párrafo del CPCCN; y art. 1163 del CA).

Por todo lo expuesto, propongo al Acuerdo: hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la AFIP-DGA, revocar el pronunciamiento apelado y, en consecuencia, confirmar la res. DE

PRLA nº 3131/17. Con costas de ambas instancias a la firma actora vencida.

El juez Rodolfo Eduardo Facio y la jueza Clara María do Pico adhieren al voto precedente.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, **SE RESUELVE**: (i) hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la Administración Federal de Ingresos Públicos, revocar el pronunciamiento apelado y, en consecuencia, confirmar la resolución DE PRLA nº 3131/17; (ii) imponer las costas de ambas instancias a la firma actora vencida.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.