

Título: **El decomiso como sanción tributaria en el ordenamiento bonaerense. Análisis de su razonabilidad**

Autor: **Maltz, Ezequiel**

Publicado en: LLBA2015 (febrero), 19

Cita Online: **AR/DOC/4621/2014**

Sumario: I. Introducción. — II. El concepto de decomiso. — III. El principio de razonabilidad y proporcionalidad de la pena. — IV. El encuadre del decomiso dentro de las sanciones tributarias a los fines de evaluar su razonabilidad. — V. Las causales que dan lugar a la aplicación del decomiso como parámetro de razonabilidad. — VI. La multa sustitutiva del decomiso. La razonabilidad de su graduación. — VII. La sanción de decomiso y el principio de bagatela. — VIII. Conclusiones.

I. Introducción

El decomiso en materia tributaria ha sido incorporado en el ámbito nacional ([1](#)) (ley 11683), como así también en el provincial (artículos 82 a 91 del Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires, t.o. 2011).

La normativa fiscal, con la recepción de la figura, tiene por objeto reprochar el incumplimiento de los recaudos exigidos por el Fisco a la hora de efectuar el traslado o transporte de mercadería por parte de los contribuyentes y demás responsables.

En la provincia de Buenos Aires, la figura se incorpora mediante la ley 13145. Dentro de los fundamentos legislativos se expuso: "...se establece la incautación de bienes, contemplando un procedimiento que garantiza adecuadamente el derecho a defensa del contribuyente. Esta incorporación resulta un arma eficaz en la lucha contra la evasión y permite dar transparencia a las operaciones, a través del control en el tránsito de los bienes".

Asimismo, la ley provincial 13405 introdujo como deber formal para los contribuyentes y demás responsables la obligación de solicitar un Código de Operación de Traslado para transportar mercadería (COT). En caso contrario, se sanciona al responsable con el decomiso de bienes. El legislador, dentro de los motivos tenidos en cuenta para sancionar la norma, indicó que "se propone incorporar... un deber formal, consistente en la obtención gratuita de un código de operación que deberá respaldar el traslado o transporte de bienes en el territorio provincial. La iniciativa reposa en la necesidad de dotar a la administración tributaria de herramientas que le permitan conocer el circuito de comercialización y distribución de los bienes, toda vez que, respecto de los contribuyentes que operan con alto grado de informalidad, no resultan suficientes los tradicionales mecanismos de verificación receptados en la legislación vigente".

En opinión del propio Fisco local, con la sanción de decomiso se ha pretendido tutelar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pero a partir del inmediato control de la mercadería que circula en el territorio de esta jurisdicción. Así entonces, es la circulación económica legítima de los bienes, desde una tarea de comprobación física y documental, lo que protege la figura infraccional del caso ([2](#)).

La figura prevista en el Código Fiscal se nutre de aquellos principios que rigen el derecho penal, en virtud de su naturaleza evidentemente represiva, tal como lo ha sostenido el Máximo Tribunal en numerosos precedentes refiriéndose a las infracciones tributarias ([3](#)).

En concreto, el decomiso de bienes se implementa como medida para sancionar el incumplimiento a los deberes formales en el traslado de bienes, encuadrándose como ilícito formal. No cabe duda de la importancia que reviste el correcto cumplimiento de las normas tributarias por parte de los contribuyentes y responsables; sin embargo, las sanciones que reprochan los ilícitos cometidos deben ser razonables y respetar las garantías de los sujetos involucrados.

II. El concepto de decomiso

El decomiso puede ser entendido como pena de perdimiento de la cosa en que incurre quien comercia en géneros prohibidos, como así también pena accesoria de privación o pérdida de los instrumentos del delito ([4](#)). Así, el Código Penal establece el decomiso de los elementos del delito, sin que los objetos decomisados puedan venderse, debiéndose destruirse, salvo que puedan ser aprovechados por los gobiernos nacionales o provinciales.

Son pasibles de decomiso las mercaderías que no se encuentren en situación legal, ya sea por su estado o por razón de licencias para su fabricación o circulación, caso en el cual integran el contrabando ([5](#)).

Es necesario distinguir al decomiso de la confiscación de bienes, pena prohibida expresamente por la Constitución Nacional en su artículo 17, referida al desapoderamiento de los bienes de los particulares por el Estado sin indemnización previa y cuando no se cumplan los requisitos constitucionales para la expropiación ([6](#)).

El decomiso puede caer sobre objetos que constituyen los efectos del delito (dinero hurtado) o producidos por él (moneda falsa). Para la generalidad de la doctrina, los instrumentos del delito son los que se emplearon

intencionalmente para cometer el delito, quedando excluidos los que han sido instrumentos de un delito culposo [\(7\)](#).

En materia penal y contravencional está previsto el decomiso de los elementos de los ilícitos. En el Código Alimentario y la ley provincial de expendio de bebidas alcohólicas, por ejemplo, también se prevé el decomiso de los bienes que se contrapongan a dichos ordenamientos.

El Código Aduanero tiene prevista la pena de decomiso en los artículos 876 y 947, referidos al delito de contrabando y la infracción de contrabando menor, figuras que requiere un ardil o engaño como elemento subjetivo.

Analizando los casos previstos para aplicar el decomiso en los ordenamientos reseñados, es posible apreciar que en general se reprimen delitos dolosos, provocando la pérdida de los instrumentos para perpetrar el ilícito o, en todo caso, la pérdida de los bienes obtenidos ilegítimamente. También está contemplada la pena para bienes producidos contrariando normativa alimentaria o sanitaria, lo cual es lógico, ya que resultan nocivos para la sociedad en su conjunto.

III. El principio de razonabilidad y proporcionalidad de la pena

El artículo 28 de la Constitución Nacional establece que "Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio".

En torno al artículo transcripto, junto con el 16, 17 y 33, la doctrina y la jurisprudencia de la Corte Suprema han construido la teoría de la razonabilidad de las leyes como una garantía innominada de la norma máxima [\(8\)](#).

La Corte Suprema ha expuesto que toda reglamentación de los derechos que otorga la Constitución es susceptible de ser cuestionada si resulta irrazonable, esto es, si los medios que arbitra no se adecuan a los fines que procura o consagra una manifiesta iniquidad [\(9\)](#). En este sentido, se expuso que para conocer si una medida es razonable, no alcanza con analizar si tal medida conduce al fin buscado, sino que además tenemos que ver si tal medida no es el medio más gravoso entre varios posibles para los derechos que la medida restringe [\(10\)](#).

Sabido es que las restricciones y disposiciones que establezca el Estado son válidas en la medida en que resulten razonables y mantengan adecuada proporción entre la necesidad de custodiar el interés público comprometido y que eviten conducir a una desnaturalización de los derechos constitucionales del afectado [\(11\)](#).

En materia de sanciones tributarias, el principio de razonabilidad se vincula de manera directa con el de proporcionalidad de la pena, debiendo analizarse si la pena a aplicar se adecua a la infracción cometida. Las penas deben ser proporcionadas al daño social causado por la violación normativa.

La pena debe graduarse en relación al daño o puesta en peligro de los bienes jurídicos protegidos ocasionado por el injusto. El principio encuentra antecedentes en el art. 8 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789. De esta manera la proporcionalidad de la pena se constituye en un motivo de equilibrio para la reacción represiva del Estado, que insufla racionalidad, evitando que se produzca un castigo excesivo allí donde no es estrictamente necesario [\(12\)](#).

En este sentido, el criterio de proporcionalidad de la ley aparece como exigencia del Estado de derecho en cuanto tal, ya que la necesaria racionalidad impone la protección del individuo contra intervenciones de la ley innecesarias o excesivas, que graven al ciudadano más de lo indispensable para la protección pública de los derechos fundamentales de todos, lo que no es lícito lograr con sacrificios desproporcionados de derechos fundamentales de un individuo concreto. Esta proporcionalidad de la ley fue definida en sentido amplio, diciendo que el medio previsto por el legislador tiene que ser adecuado y exigible para alcanzar el objetivo propuesto [\(13\)](#).

Reiteramos que si bien el decomiso se encuentra regulado en normativa fiscal, y no en el Código Penal, por su eminente naturaleza sancionatoria, las reglas y principios previstos en materia penal le son aplicables, criterio sostenido por el Máximo Tribunal.

Por la envergadura del decomiso, al igual que la clausura en materia tributaria, reviste un innegable carácter represivo, siendo una medida de naturaleza estrictamente penal [\(14\)](#).

En concreto, el decomiso debe ser analizado a la luz de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

IV. El encuadre del decomiso dentro de las sanciones tributarias a los fines de evaluar su razonabilidad

Las sanciones formales tienen en miras reprimir el incumplimiento por parte de los contribuyentes y demás responsables de los aspectos formales de la relación tributaria, son violaciones a los deberes formales impuestos por la normativa fiscal. En definitiva, son todas aquéllas derivadas del incumplimiento de las obligaciones del contribuyente, responsable o agente de información, que tienen en miras facilitar la determinación, verificación

y fiscalización de impuestos [\(15\)](#).

El decomiso se encuentra dentro de aquellas que penan el incumplimiento a los deberes formales, toda vez que reprocha el traslado de bienes dentro del territorio provincial en ausencia de la documentación correspondiente en la forma que imponga el Fisco. Debido a su naturaleza sancionatoria, requiere un elemento subjetivo, y, conforme lo dispuesto por la normativa para la sanción de decomiso, el elemento es culposo.

En definitiva, el decomiso requiere un tipo culposo, es decir, la mera imprudencia del contribuyente, encontrándose dentro de aquellas infracciones que obstruyen las facultades de verificación del Fisco.

Vale aclarar que el incumplimiento a los deberes formales para trasladar bienes en el territorio provincial, en defecto de una sanción específica, quedaría encuadrado en la infracción genérica a los deberes formales prevista en el artículo 60 del Código Fiscal, t.o. 2011, graduable entre la suma de \$ 400 y la de \$ 60.000.

Es evidente que el decomiso de bienes se expresa como una afectación seria a los derechos de los ciudadanos, y lo que motiva su aplicación es el incumplimiento de los deberes formales, infracciones que revisten menor gravedad que las materiales, como puede ser la omisión o defraudación de impuesto, ilícitos que afectan de forma directa la renta pública.

Respecto a esta cuestión ,el Juzgado en lo Correccional n. 5 de Mar del Plata [\(16\)](#) expuso que la privación absoluta del derecho de propiedad sobre la totalidad de las mercaderías transportadas en infracción a los deberes formales dispuesta por el Código Fiscal no parece en principio ajustada a la doctrina del poder reglamentarista del legislador, resultando más estricto el control de razonabilidad de la figura en virtud de su proximidad con la pena de confiscación general de bienes, vedada expresamente por la Constitución Nacional.

Se ha considerado violatorio del principio constitucional de razonabilidad (proporcionalidad de las penas) sancionar a un sujeto con el decomiso de la mercadería transportada comercialmente por el mero hecho de no hacerlo con los respaldos documentales que exige la reglamentación, siendo una facultad legalmente concedida al Fisco claramente contraria a los principios constitucionales que rigen el derecho penal [\(17\)](#).

Contamos también con el precedente del Juzgado Contencioso Administrativo n. 1 de La Plata entendiendo que la facultad de decomisar bienes luce desproporcionada en relación al fin perseguido (obtener información detallada de cada operación de transporte de bienes que se realice dentro del territorio de la provincia), por cuanto existen otros medios menos gravosos para lograr el mismo resultado [\(18\)](#).

Concretamente la falta de razonabilidad de la medida se manifiesta en la aplicación de una sanción tan severa por incumplimientos formales de tipo culposo.

No nos escapa que la Corte Suprema, en la conocida causa "García Pinto José por Mickey S.A."[\(19\)](#), declaró constitucional la clausura en materia tributaria, sanción que, al igual que el decomiso, castiga el incumplimiento a los deberes formales; sin embargo, es indudable que la pérdida total de la mercadería trasladada reviste una gravedad aún mayor para el contribuyente, afectando de forma definitiva sus derechos.

V. Las causales que dan lugar a la aplicación del decomiso como parámetro de razonabilidad

El art. 82 del Código Fiscal (t.o. 2011) dispone: "Serán objeto de decomiso los bienes cuyo traslado o transporte, dentro del territorio provincial, se realice en ausencia total de la documentación respaldatoria que corresponda, en la forma y condiciones que exija la autoridad de aplicación".

Seguidamente se dispone que "En aquellos supuestos en los cuales la ausencia de documentación no fuera total, la autoridad de aplicación podrá optar entre aplicar la sanción de decomiso o una multa de entre el quince por ciento (15%) y hasta el treinta por ciento (30%) del valor de los bienes transportados, aunque en ningún caso podrá ser inferior a la suma de pesos un mil quinientos (\$ 1500)".

Siempre que se produzca el transporte de bienes sin las formalidades exigidas por el Fisco, estaremos ante un posible caso en el que corresponda la sanción tratada. El art. 621 de la disposición normativa serie B 1/2004, dictada por la autoridad fiscal provincial, establece que los contribuyentes y responsables deben emitir sus facturas, remitos o documentos equivalentes y llevar el registro de sus operaciones conforme a la resolución general 1415 de la AFIP. Existe una remisión directa a los aspectos formales de facturación regulados de manera detallada por el Fisco nacional.

El aspecto relevante en materia de decomiso son las formalidades a cumplirse y la documentación vinculada al traslado y entrega de productos, toda vez que lo reprimido por la norma es el traslado de bienes sin los comprobantes necesarios para ello. En los supuestos en que no existan remitos, o ellos carezcan de los elementos necesarios establecidos legalmente, será aplicable la sanción de decomiso.

Por su parte, el artículo 41 del Código Fiscal dispone que el traslado o transporte de bienes en el territorio provincial deberá encontrarse amparado por un código de operación de traslado o transporte (COT), cualquiera

fuese el origen y destino de los bienes. El incumplimiento por parte del propietario de la mercadería de esta obligación será sancionado con decomiso. Si se trata de otro obligado, la multa a aplicar será la del artículo 60 del Código Fiscal. La reglamentación dispone que también resulta aplicable el decomiso en los casos en que se detecten discrepancias entre lo declarado por el interesado en oportunidad de obtener el código de operación de traslado, o lo informado y lo efectivamente constatado en el procedimiento de control.

Si bien no se exponen los supuestos en que la ausencia de documentación es parcial, ARBA, a través de la resolución normativa 26/2011, ha reglamentado la norma, estableciendo cuáles son los supuestos, entre ellos:

a) Transporte de mercaderías sin código de operación de transporte o remito electrónico y transporte de mercaderías con código de operación de transporte o remito electrónico que no cumpla las formas y condiciones establecidas en las normas reglamentarias vigentes, siempre que exista documentación respaldatoria emitida en legal forma.

b) En los casos en los que no exista obligación de generar el código o remito, siempre que exista documentación respaldatoria emitida en legal forma y se verifique sobre ella alguna de las siguientes deficiencias: traslado de mercaderías amparado mediante documentación respaldatoria con falta de datos o datos erróneos, referidos al emisor del comprobante y/o al destinatario; a su numeración; a su fecha o al domicilio de entrega o traslado de mercaderías amparado mediante documentación respaldatoria que no contenga los datos que correspondan, de acuerdo con lo establecido en el Anexo V de la resolución general 1415/2003, modificatorias y complementarias, de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

La resolución citada establece, asimismo, que además de los casos en los que se verifique la falta total de documentación respaldatoria, conforme el artículo 82 del Código Fiscal, se considerará configurada la infracción y procederá la aplicación de decomiso, en los siguientes supuestos:

1. Transporte de mercaderías amparado mediante remitos y/o facturas fotocopiados, sean las copias simples o certificadas.
2. Transporte de mercaderías amparado mediante remitos y/o documentos internos.
3. Transporte de mercaderías amparado mediante simples guías.
4. Transporte de mercaderías amparado mediante órdenes de traslado.
5. Transporte de mercaderías amparado mediante órdenes y/o notas de pedido.
6. Transporte de mercaderías sin código de operación de transporte o remito electrónico, de conformidad con lo establecido en el artículo 41 del Código Fiscal, y transporte de mercaderías con código de operación de transporte o remito electrónico que no cumpla las formas y condiciones establecidas en las normas reglamentarias vigentes; en ambos casos, siempre que no exista documentación respaldatoria o bien el transporte se encuentre amparado mediante alguno de los documentos indicados en los incisos precedentes.

En definitiva, si el incumplimiento es total, corresponde aplicar la sanción de decomiso, y en caso de que sea parcial, el Fisco podrá optar entre decomisar la mercadería o aplicar una multa graduable en función al valor de los bienes trasladados.

Analizando las causales que motivan el decomiso, se puede notar que en muchos de los supuestos contemplados no nos encontramos ante un daño de tal envergadura que amerite la pérdida de mercadería para el propietario. En definitiva, nos parece que existe una desproporción entre la afectación a las facultades de fiscalización del Fisco provocada y la pena aplicada.

VI. La multa sustitutiva del decomiso. La razonabilidad de su graduación

Como ya se expusiera, en caso de que la ausencia de documentación fuera parcial, ARBA podrá optar entre aplicar la sanción de decomiso o una multa de entre el 15% y hasta el 30% del valor de los bienes transportados. En ningún caso podrá ser inferior a la suma de pesos quinientos (\$ 1500). Inicialmente el legislador no había previsto esta opción, recién es incorporada mediante ley 14200.

Evidentemente, la graduación de la multa está estrechamente vinculada con el valor de la mercadería trasladada, ya que el Fisco podrá fijarla dentro de un margen condicionado a dicho monto.

Es dable señalar que la capacidad contributiva se manifiesta dentro del sistema sancionador como un criterio específico de las sanciones tributarias, no apareciendo en otros ordenamientos. La capacidad contributiva respecto a sanciones tributarias, ya sea en materia de multas o clausura, es un criterio típicamente tributario que permitirá al juzgante aplicar la sanción en el caso de un modo razonable y proporcional ([20](#)).

Dentro del porcentaje brindado por la norma, para fijarla entre el mínimo y máximo de la pena, deberán tenerse presentes los demás agravantes y atenuantes del caso, principalmente la gravedad de la infracción

cometida. A diferencia de las demás multas a los deberes formales previstas en el artículo 60 del Código Fiscal, aquí se parte de un piso mínimo en función al valor de los bienes.

El decreto 326/1997 establece los elementos agravantes o atenuantes en materia de multas previstas en el Código Fiscal, sin perjuicio de otros que pudieran resultar de las circunstancias de cada caso, entre ellos:

1) La actitud asumida frente a la fiscalización o verificación y el grado de resistencia o colaboración ofrecidas frente a ella que surjan de las constancias del procedimiento.

2) La organización, adecuada técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivo de comprobantes.

3) La conducta observada respecto de sus deberes formales y obligaciones de pago con anterioridad a la fiscalización o verificación.

4) La gravedad de los hechos y el grado de peligrosidad fiscal que se desprende de ellos.

5) La ocultación de mercaderías y/o falsedad de los inventarios.

6) La envergadura del giro comercial del contribuyente y/o el patrimonio invertido en la explotación.

La fijación de un monto mínimo establecido por el valor de los bienes, sin importar cuál sea la gravedad de la infracción o demás elementos de valoración, puede traer inconvenientes respecto de la razonabilidad y proporcionalidad de la multa a aplicarse.

Es indudable que tiene que existir una razonable proporción entre la causa y el efecto, entre la violación del derecho y la sanción consecuente. No sólo porque el valor justicia quedaría conculado, sino también por la propia naturaleza resarcitoria de la sanción, que no es otra cosa que la reparación de un daño. Si la sanción es una multa y ella es desproporcionada, el contribuyente no estaría resarciendo un daño que provocó sino que estaría transfiriendo parte de su patrimonio al Estado, lo que sólo es admisible por otra vía [\(21\)](#).

Se ha entendido que la imposibilidad de graduar la multa en función de la condición del contribuyente, como asimismo fijarla en un monto mínimo y máximo, deviene a todas luces arbitrario, pues no deja margen para que el juez pueda graduar la multa en función de las características de cada caso o desplazar toda la sanción en la medida en que la omisión no ha impedido ni obstaculizado las facultades de verificación del organismo fiscal. La desaplicación de la norma por inconstitucionalidad, habilita al juez a graduar la sanción conforme los parámetros del art. 41 del Código Penal [\(22\)](#).

En definitiva, pueden darse casos en la práctica en los que la multa así regulada devenga desproporcionada.

VII. La sanción de decomiso y el principio de bagatela

Conjugando los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y culpabilidad, se ha derivado en el principio de insignificancia o bagatela, el cual establece que cuando la conducta afecta de manera insignificante o mínima al bien jurídico protegido por el ordenamiento tributario, dicha conducta es atípica [\(23\)](#).

El Dr. Zaffaroni ha introducido el tema en la doctrina argentina y ha considerado a la insignificancia como causal de atipicidad. El argumento puede sintetizarse en las siguientes premisas: el principio de lesividad impone que no puede haber tipicidad sin ofensa a un bien jurídico, que puede consistir en una lesión en sentido estricto o en un peligro. En este último caso, siempre debe haber existido una situación de riesgo de lesión en el mundo real. Así, ante cada situación concreta se debe determinar si hubo o no peligro para un bien jurídico y, en caso negativo, no puede admitirse la tipicidad objetiva. La consecuencia de todo esto radica en que, frente a casos de lesiones insignificantes, la conducta deviene atípica [\(24\)](#).

La Corte Suprema expuso que no sólo el juez administrativo puede hacer uso del principio de bagatela, sino también el órgano jurisdiccional que interviene vía recurso de apelación, entendiendo que dicho principio resultaba aplicable a la clausura tributaria [\(25\)](#).

La justicia también ha hecho aplicación de la bagatela, manifestando que "...si el incumplimiento de las formalidades se detecta en relación a operaciones de insignificante valor económico, no puede aquel organismo, razonablemente, aplicar sanciones tan severas como multa y clausura del establecimiento. Resultan oportunas las expresiones del doctor Germán Bidart Campos: en el caso de las infracciones formales, los medios y medidas para combatir la evasión fiscal han de ser razonables" [\(26\)](#).

El Tribunal Fiscal de Apelación utilizó dicha herramienta ante la aplicación de multa por ausencia parcial de documentación en el traslado de mercadería, invocando el artículo 71 del Código Fiscal. Particularmente en dicha causa se manifestó el inconveniente de sujetar la multa sustitutiva del decomiso a un monto fijado en relación al valor de los bienes, ya que, ante la deficiencia de un dato en el remito utilizado, se aplicó una multa de \$ 225.000.

En el precedente indicado se estableció que "por las características del presente caso debe eximirse a la empresa de la sanción aplicada, toda vez que en el remito en cuestión se detalla correctamente el nombre del destinatario de los bienes, YPF SA, sin indicarse únicamente la condición frente al IVA y el CUIT de la empresa. La ausencia de dichos datos en el remito nro. 0001-00004660 en el caso bajo análisis revisten claramente poca relevancia, dada la envergadura y trascendencia pública de la empresa destinataria de los bienes (YPF SA) estando dichos datos en poder de la autoridad de aplicación y al alcance de cualquier persona mediante consulta informática. Así, concluyo que en el caso no se afectó de manera alguna el bien jurídico protegido por la norma (facultades de verificación y fiscalización de la autoridad de aplicación). De otra manera se convalidaría una sanción desproporcionada —comprobada la insignificancia de la falta—, con relación a la finalidad propuesta por el legislador [\(27\)](#).

Ante el caso de un contribuyente que había cumplido con los deberes formales previstos para transportar bienes y únicamente no contaba con el COT, se entendió que no aparecía acreditada en autos afectación del bien jurídico tutelado por la norma prima facie infringida, por lo que, ante su ausencia, ninguna sanción puede ser sostenida, ya que no ha existido impedimento para la Administración para llevar adelante su tarea de contralor, habiendo estado el contribuyente debidamente identificado desde el inicio mismo de la causa, con documentación hábil que permite estar a la legalidad y formalidad de la operación llevada a cabo respecto de mercadería. De manera alguna puede afirmarse que se hubiere encontrado en un sistema marginal de comercialización, lo cual, sumado a la ausencia de todo perjuicio económico ni siquiera mencionado por la autoridad, no afecta el núcleo del bien al que la ley esta destinada a proteger, por lo que ella debe considerarse excluida de su ámbito de prohibición. En el caso concreto no se advierte infracción que habilite la imposición de la sanción frente a la ausencia de toda lesión al bien jurídico protegido [\(28\)](#).

En este contexto resulta posible la aplicación del principio de insignificancia o bagatela al decomiso o, en todo caso, a la multa sustitutiva de él. Consideramos que ante casos en los que el bien jurídico tutelado no se afecte, o la vulneración sea insignificante, nada obsta a que el juez administrativo o el órgano judicial dejen sin efecto la sanción de decomiso o la multa.

De las causales que derivan en las sanciones referidas, puede apreciarse que en varios supuestos en los que procede la pena, la afectación del bien tutelado es de poca envergadura, principalmente en aquéllos en que se cuenta de manera parcial con la documentación exigida.

VIII. Conclusiones

Se encuentra fuera de discusión la importancia de cumplir debidamente las normas tributarias formales y materiales por parte de los contribuyentes y responsables.

La figura del decomiso en materia tributaria ha sido objetada por doctrina y jurisprudencia, pudiendo apreciar como principal aspecto constitucional discutido la razonabilidad del instituto como sanción a los deberes formales.

Es loable tener en miras reducir la evasión y el resguardo de las facultades de verificación del Fisco local; sin embargo, los instrumentos utilizados deben ser los adecuados. La pérdida de los bienes se ha reservado para casos de suma gravedad en el ordenamiento jurídico argentino, tal como lo reseñamos párrafos más arriba.

Una vez que nos adentramos a analizar las causales que motivan el decomiso, podemos apreciar que muchos casos no ameritan semejante sanción.

La situación fue aminorada con la incorporación de una posible multa sustitutiva, si bien el Fisco mantiene la opción de decomisar los bienes o aplicar la referida sanción pecuniaria. El inconveniente de la multa sustitutiva consiste en que el legislador parte de un piso mínimo de graduación vinculado al valor de los bienes trasladados, que no siempre arrojará una pena justa.

Hacemos notar que el artículo 60 del Código Fiscal (t.o. 2011) ya contemplaba sanciones al incumplimiento a los deberes formales, estableciendo un mínimo y máximo de amplio espectro —\$ 400 a \$ 60.000—, pudiendo el juzgador aplicar la sanción adecuada al caso concreto, analizando todos los parámetros en juego. Las conductas reprimidas con decomiso podrían haber quedado encuadradas sin problema en el art. 60 referido.

Entendemos que no debe hacerse una aplicación mecánica del decomiso o su multa sustitutiva, teniendo la ARBA, y en todo caso los jueces intervenientes, la facultad de analizar si la conducta afectó centralmente al bien jurídico protegido por ley.

Nos resta decir que, en virtud de las conductas reprochadas relacionadas al traslado de bienes en el ámbito provincial y las sanciones específicas previstas, en la mayoría de los casos existirá una desproporción de la pena aplicada, contrariando principios y normas fundamentales.

(1) Mediante la ley 26044 se incorpora como artículo 40 ter de la ley 11683.

(2) Informe 27/2011, ARBA.

(3) Corte Sup., 15/10/1981, "Uzandizaga, Perrone y Juliarena, S.R.L v. Gobierno Nacional DGI", Fallos 303:1548. Aquí se deja asentado que las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones del Código Penal, salvo disposición en contrario. En el antecedente de la Corte Sup. de fecha 2/9/1968, "Parafina del Plata S.A", Fallos 271:297, se consagra el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente. Asimismo, debe tenerse presente que el Código Penal, en su artículo 4, dispone que las disposiciones generales de éste se aplicarán a todos los delitos previstos en leyes especiales, en tanto ellas no dispusieran lo contrario.

(4) Cfr. OSSORIO y FLORIT, Manuel y CABANELAS DE LAS CUEVAS, Guillermo, "Diccionario de derecho", Ed. Heliasta, Buenos Aires, 2010.

(5) Véase la definición de "decomisar", OSSORIO y FLORIT, Manuel y CABANELAS DE LAS CUEVAS, Guillermo, "Diccionario de derecho", cit.

(6) Cfr. QUIROGA LAVIÉ, Humberto; BENEDETTI, Miguel Angel y CENICACELAYA, María de las Nieves, "Derecho constitucional argentino", t. I, Ed Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2001, p. 204. Los citados autores aclaran que si bien la Constitución parece considerar a la confiscación como sanción penal, debe prevalecer el criterio que la entiende prohibida en todo sentido, aun al margen de un proceso penal.

(7) Cfr. CREUS, Carlos, "Derecho penal, parte general", Ed. Astrea, Buenos Aires, 1999, p. 517.

(8) SPISSO, Rodolfo R., "Derecho constitucional tributario", 2^a ed., Ed. Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 395.

(9) Corte Sup., 5/11/1981, "Berti de Sandoval, Wenceslada A.", Fallos 303:1674.

(10) BIDART CAMPOS, citado por Spisso Rodolfo R., "Derecho...", cit., ps. 408/409.

(11) Corte Sup., 13/3/2012, "Luján Williams Automotores S.A. - Conc. prev. v. Volkswagen Argentina S.A. y Volkswagen S.A. de Ahorro para fines determinados y Volkswagen Cía. Financiera S.A. s/medida autosatisfactiva —avocamiento directo— incidente de cobro de tasas judiciales", LL 2012-B, 9/4/2012.

(12) LÓPEZ VIÑALS, Pablo, "Cuantificación de la sanción penal en la sentencia condenatoria", LLNOA 2006, septiembre.

(13) CABANILLAS, Alicia E. y MORABITO, Mario R., "Incongruencias legislativas, principio de proporcionalidad y un fallo que despeja dudas. La inconstitucionalidad del art. 119 4º párrafo en función del 2º inc. b del Código Penal", LL 2010-D-742.

(14) En este sentido lo expuso la Corte Suprema tratando la clausura fiscal en el antecedente de fecha 24/8/1998, "Lapiduz Enrique v. DGI", Fallos 321:1043.

(15) Cfr. GURFINKEL DE WENDY, Lilian y RUSSO, Eduardo Á., "Ilícitos tributarios", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1991, p. 161.

(16) Juzg. Corr. Mar del Plata n. 5, 14/10/2009, "Cablevisión S.A.", IMP 2009-21; LL Online.

(17) ALVAREZ ECHAGÜE, "El decomiso de mercaderías como sanción de los Fiscos locales es manifiestamente irrazonable", LLNOA 2005 (julio).

(18) Juzg. de 1^a Instancia Cont. Adm. La Plata n. 1, 18/7/2006, "Latigo Sociedad Anónima y otros v. Fisco de la Provincia de Buenos Aires", IMP 2007-7; LL Online.

(19) Corte Sup., 5/11/1991, "García Pinto, José por: Mickey, S.A.", LL 1992-B; Fallos 314:1376.

(20) Cfr. ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan M., "Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales", Ed Ad-Hoc, Buenos Aires, 2004, p. 316.

(21) Cfr. ALTAMIRANO, Alejandro, "Derecho tributario, teoría general, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2012, p. 672/673.

(22) SIMESEN DE BIELKE, Karina V., "El decomiso ¿hacia donde nos llevará la Corte?", Práctica Profesional, LL Online.

(23) Cfr. ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan M., "Las sanciones tributarias...", cit., p. 305.

(24) LANCMAN, Valeria A., "El principio de insignificancia", LL 2011-C-547.

- (25) Corte Sup., 8/6/1993, "Godoy, Roberto C.s", LL 1994-A, Fallos 316:1223.
- (26) C. Fed. Resistencia, 9/5/2000, "Sánchez Negrette, Liliana v. AFIP (Deleg. Resistencia)", LL Online.
- (27) Trib. Fiscal Nac., sala 3^a, 25/4/2013, "JM Pedroni y Asoc. S.A.", www.tfaba.gov.ar.
- (28) Juzg. Corr. 4 La Matanza n. 4, 21/12/2011, "Georgalos v. ARBA s/apelación".