

# LA SANCIÓN DE DECOMISO EN RELACIÓN AL COT (CÓDIGO DE OPERACIÓN DE TRASLADO O TRANSPORTE)

Esteban Oscar Fernández<sup>1</sup>

Abogado- Especialista en Procedimiento Tributario, Previsional y Régimen Penal Tributario.

Sergio Leonardo Morano

Contador Público- Especialista en Derecho Tributario- Abogado.

## OBJETIVO

El presente trabajo tiene por objetivo analizar la sanción de decomiso en relación al código de operación o traslado de transporte (COT), describiendo los principales aspectos que desarrolla la normativa de la provincia de Buenos Aires y la relación entre lo buscado por dicha normativa y el medio elegido para tal fin, a la luz de la aplicación de principios rectores del derecho tributario, constitucional y convencional.

## INTRODUCCIÓN

Atento el tema que vamos a desarrollar, comenzaremos con una breve introducción respecto a que es el COT (Código de operación de Traslado o Transporte) y cuando apareció en la esfera de la legislación tributaria.

La Provincia de Buenos Aires través de la ley 13405 (BO: 30/12/2005) introduce en su código fiscal esta figura. La Legislatura bonaerense realiza incorporaciones y modificaciones al Código Fiscal local. Entre ellas se encuentra la incorporación del entonces artículo 34 bis (hoy 41) donde se indica que el traslado o transporte de bienes en el territorio provincial deberá encontrarse amparado por un Código de Operación de Traslado o Transporte, cualquiera fuese el origen y destino de los bienes (COT). Dicho

---

<sup>1</sup> Colaboradores del presente trabajo: Dra. Lucia Gimena Molina, Dra. Mónica Julieta Rozas, Dra. Alicia Tissera, y Dr. Claudio G. Palacios, todos miembros del Instituto de Derecho Tributario del Colegio de Abogados de La Matanza

artículo fue reglamentado por la resolución normativa 32/2006 y a lo largo de todo este tiempo ha sufrido modificaciones.

Paulatinamente, los distintos fiscos locales lo han ido incorporando a sus Códigos Fiscales; encontrándose vigente esta figura en la Provincia de Santa Fe desde el 11 de febrero de 2015, en la Ciudad de Buenos Aires desde el 11 de abril de 2017 y en la Provincia de Mendoza desde el 21 de septiembre de 2017.

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. La sanción de decomiso 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.

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.

#### A) EI COT EN PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Como fue dicho con anterioridad, la ley 13.405 de la Provincia de Buenos Aires introduce incorporaciones y modificaciones al Código Fiscal provincial entre las que se encuentra la creación del COT. El mismo fue creado al incorporar al Código Fiscal provincial el artículo 34 bis, hoy artículo 41. Fue reglamentado por la resolución normativa 32/2006 y ha tenido a la fecha varias modificaciones, siendo la última la sustitución completa del artículo 41 por parte del artículo 97 de la ley 14880 (BO: 2/1/2017).

El texto vigente dice: *“El traslado o transporte de bienes en el territorio provincial deberá encontrarse amparado por un código de operación de traslado o transporte, cualquiera fuese el origen y destino de los bienes.*

*El referido código deberá ser obtenido por los sujetos obligados a emitir los comprobantes que respaldan el traslado y entrega de bienes, o por el propietario o poseedor de los bienes, en forma gratuita, previo al traslado o transporte por el territorio provincial, mediante el procedimiento y en las condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación.*

*Quienes realicen el traslado o transporte de los bienes deberán exhibir e informar ante cada requerimiento de la Autoridad de Aplicación, el código de operación de traslado o transporte que ampara el tránsito de los mismos.*

*El incumplimiento de la obligación prevista en el presente artículo será sancionado de acuerdo a lo establecido en el Título X de este Código o el artículo 72 y siguientes de este Código, según corresponda”.*

Conforme lo establece la resolución normativa 27/2023 de ARBA Buenos Aires, que readequa e introduce modificaciones a la resolución normativa 31/2019, en su Artículo 1 establece que la obligación de amparar el traslado o transporte establecida en el Art. 41 del Código Fiscal deberá cumplirse, exclusivamente, cuando se transporten o trasladen por tierra, conforme inciso 1, insumos para la construcción o sustancias minerales, detallados en anexo I y II de la misma resolución y bienes distintos de aquellos a los que se hace referencia en el inciso 1, cuyo valor sea igual o superior a la suma de pesos un millón (\$1.000.000), o cuyo peso sea igual o superior a los cuatro mil quinientos kilogramos (4.500 Kg). Asimismo, establece que en todos los casos, los pesos o el valor mínimo establecido a los fines de determinar los supuestos en que corresponde obtener el Código de Operación de Transporte, deberán ser tenidos en cuenta en el origen del viaje, considerando la totalidad de bienes a transportar en su conjunto, independientemente de la cantidad de destinatarios; computando a tal efecto la totalidad de las cargas que deban realizarse a lo largo del trayecto -aún parciales y

en diferentes lugares- y sin computar las descargas que deban efectuarse en el recorrido.

La misma resolución establece en su artículo 3° que la obligación de amparar el traslado o transporte de bienes mediante un Código de Operación de Transporte resultará exigible cuando: 1) Los lugares de origen y destino de los bienes transportados se encuentren ubicados dentro del territorio provincial, o 2) El lugar de origen o destino de los bienes transportados se encuentre ubicado dentro de esta Provincia, y el lugar de destino u origen, respectivamente, se encuentre ubicado en cualquiera de las otras jurisdicciones que adhieran al sistema de Código de Operación de Transporte regulado en la presente, a través de la celebración de los pertinentes Convenios, y desde la fecha de vigencia de los mismos. Esta obligación será exigible también cuando se realicen cargas o descargas parciales, cambios de transporte o trasbordos dentro del territorio provincial u otra jurisdicción. En este caso se aplica dentro de la provincia de Buenos Aires y en las jurisdicciones descriptas con anterioridad donde se encuentra vigente el COT. Por otra parte, la normativa establece que no será exigible entre otros motivos cuando se transporten bienes que para el propietario tengan el carácter de bienes de uso o cuando se transporten bienes que para el propietario tengan el carácter de muestra, material promocional y /o publicitario, siempre que este consignado en el comprobante que hubiese sido emitido.

El COT tendrá una vigencia limitada que se extenderá, desde la fecha de inicio del viaje, hasta una fecha estimada de entrega de los bienes que dependerá de la distancia. Por su parte, la obligación de traslado se entenderá cumplimentada cuando el transporte o traslado de los bienes se encuentre amparados por algunos documentos como la Guía ganadera emitida de conformidad con lo previsto en las resoluciones 221/2006 y 230/2006 del ex ministerio de asuntos agrarios, la Guía Electrónica minera emitida por la Dirección Provincial de minería o el remito electrónico Cárnico conforme resolución general 4256/2018 de AFIP.

La normativa establece que el traslado de bienes sin el correspondiente Código de Operación de Transporte o los documentos enunciados con anterioridad dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en el código fiscal. Se sanciona la ausencia total o parcial de documentación respaldatoria. Conforme establece el Art. 82 del Código Fiscal la ausencia total de la documentación exigida por la normativa trae aparejado la sanción de decomiso y en caso de que la ausencia de documentación sea parcial, el mismo artículo establece que la autoridad de aplicación podrá optar entre aplicar la sanción de decomiso o multa, que es lo que normalmente ocurre cuando se produce esta situación.

Antes de realizar un análisis respecto de la sanción decomiso en el ámbito administrativo provincial y en especial en relación al incumplimiento de la normativa respecto del COT, realizaremos una indagación respecto de esta sanción en el Código Penal y en la ley de procedimiento tributario nacional.

#### B) EL DECOMISO EN EL CÓDIGO PENAL Y EN LA LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO (Ley 11.683)

El decomiso, conforme lo determina la RAE en su segunda acepción, lo define como “Pena accesoria a la principal que consiste en la privación definitiva de los instrumentos y del producto del delito o falta” y en su acepción primera lo identifica con la cosa decomisada. 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. 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.

El Artículo 23 del código penal establece la posibilidad de decomiso de las cosas que han servido para cometer el hecho y de las cosas o ganancias que son el producto o provecho del delito en favor del Estado nacional, provincial o municipal.

Actualmente en la Argentina, al menos de lege lata, no existe mayor discusión posible: el decomiso es una pena. Como toda pena, es consecuencia de una sentencia condenatoria firme e implica el menoscabo de un derecho, que en la especie consiste en la transmisión de la titularidad del dominio de los bienes del condenado, vinculados con el delito, en beneficio del Estado federal, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, según el caso, dejando a salvo los derechos de restitución o indemnización de terceros.

Fundamentalmente, son objeto de decomiso tres clases de bienes: los instrumenta sceleris o instrumentos del delito, objeto que, con la idoneidad necesaria para ello, han sido dolosamente utilizados desde el principio de ejecución hasta la consumación típica; los producta sceleris o bienes producidos por el delito, donde los bienes son fruto de la conducta típica, y los scelere quoesita o procurados por el delito, donde los bienes se obtienen por la conducta típica. El decomiso igualmente procede cuando existe “peligrosidad de las cosas con relación a la seguridad común”, pudiendo determinarse tal característica a partir de las prescripciones del título VII del Libro Segundo del Código Penal, que contempla los “delitos contra la seguridad pública”.<sup>2</sup>

Resulta importante distinguir las penas accesorias de otros tipos de penas. Las penas accesorias son consecuencias retributivas inherentes a las penas principales. La accesoriedad no depende de la naturaleza de las penas, sino del criterio formal mencionado. No son accesorias, por consiguiente, las penas complementarias que el juez le puede imponer para complementar el efecto retributivo de otra pena principal,

---

<sup>2</sup> Donna, Edgardo Alberto. Revista de Derecho Penal. Derecho penal Económico. Lavado de activos, blanqueo, decomiso y constitucionalidad de la extinción de dominio – II. Editores Rubinzal – Culzoni 2022-2 Pág. 60 -61.

como sucede, por ejemplo, con la multa (Art. 22 bis) o la inhabilitación (Art. 20 bis). Tampoco son accesorias las sanciones que, denominadas así por el legislador, son imponibles facultativamente por el juez. La inherencia se traduce procesalmente en su funcionamiento de pleno derecho como pena accesoria, una vez impuesta la principal.<sup>3</sup>

Resulta también importante 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.<sup>4</sup>

La confiscación solamente podrá recaer sobre aquellos objetos que como instrumentos han sido empleados, de manera que el decomiso no procederá en los casos de condena por delito culposo, distinción ésta que hacen otras legislaciones.<sup>5</sup>

En lo que respecta a la ley de procedimiento tributario (ley 11.683) en su artículo 40 bis establece los supuestos en los que se detecte la tenencia, el traslado o transporte de bienes o mercancías con los recaudos previstos en los incs. c) y d) del Art. 40 aplicándose en ese caso las medidas preventivas como la interdicción, en cuyo caso se designará como depositario al propietario, transportista o tenedor o a quien acredite ser poseedor al momento de comprobarse el hecho, o el Secuestro, en cuyo supuesto se debe designar depositario a una tercera persona. Con ello se demuestra que la AFIP detenta el poder de policía sobre el movimiento de todo tipo de mercadería a través del territorio nacional.

No resulta ocioso destacar que el ejercicio del citado poder de policía deberá plasmarse, únicamente, en el ejercicio del control de la documentación que avale lo

---

<sup>3</sup> Núñez, Ricardo C. Manual de Derecho Penal. Parte General. Marcos Lerner Editora Córdoba. 1999. Pág. 313.

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> Soler Sebastián. Derecho Penal Argentino. Tomo II. Tipografía Editora Argentina. 1953. Pág. 451.

transportado. Serán entonces, las fuerzas de seguridad con jurisdicción en el lugar de los hechos – luego de comprobar la comisión de los supuestos contenidos en los incs. c) y e) del Art. 40 de la ley 11.683 -, deberán instrumentar el procedimiento de indisponibilidad de la mercadería que se trate, disponiendo para ello la aplicación de las medidas cautelares señaladas.<sup>6</sup>

La doctrina tiene dicho que el carácter punitivo de determinadas previsiones de la Ley de procedimiento fiscal debe respetar los criterios subyacentes que informan nuestro Código Penal, y en tal sentido el decomiso no es aplicable como medida preventiva. Y valga aclarar que no tiene relevancia que en los hechos el decomiso no se ejecute hasta tanto recaiga decisión del Juzgado federal pertinente, porque para sanear la improcedencia apuntada no basta con el hecho de que sucesivos recursos operen suspensivamente a su respecto, sino que, directamente debería preverse la posibilidad de tal medida en el exclusivo caso de haber recaído condena respecto de la conducta que se pretende punible y una vez agotadas dos instancias judiciales.<sup>7</sup>

Las medidas cautelares de interdicción, secuestro y decomiso de mercadería no se comportan acorde a su naturaleza jurídica. Son formalizadas en un procedimiento de constatación tributario, a cargo de funcionarios del organismo recaudador, lo cual elimina toda posibilidad que, previo a su implementación, un juez judicial compruebe la verosimilitud del derecho invocado.<sup>8</sup>

Aplicar la grave sanción de decomiso por simples infracciones formales hace que la falta de proporcionalidad entre la conducta reprochable y la sanción la torne violatoria de los derechos de propiedad, razonabilidad y de defensa en juicio. Y si la pretensión presunta era detectar mercaderías robadas, la AFIP carece de competencia para juzgar

---

<sup>6</sup> Gómez Teresa – Folco Carlos María. Procedimiento Tributario. Ley 11.683 – Decreto 618/97. 9° edición actualizada y ampliada. Thomson Reuters. La Ley. 2018. Pág.400.

<sup>7</sup> Andoni, María G. Domicilio fiscal alternativo. Domicilio y notificación electrónicos. Secuestro, interdicción y comiso de mercaderías. Impuestos. 2005-14, 17.

<sup>8</sup> Gómez Teresa – Folco Carlos María. Procedimiento Tributario. Ley 11.683 – Decreto 618/97. 9° edición actualizada y ampliada. Thomson Reuters. La Ley. 2018. Pág.401.



el delito y aplicar las correspondientes sanciones.<sup>9</sup> Entendemos que es interesante lo que resalta Linares Quintana<sup>10</sup> en tanto establece que “El verdadero razonamiento del tribunal es este: no corresponde a los jueces merituar si el medio elegido es el mejor, entre varios posibles, desde el ángulo técnico-social, es decir, si el elegido es o no el más eficaz, le basta con que el medio elegido sea uno de los posibles y tenga una cierta proporcionalidad con el fin, o sea: racionalidad técnico-social.”, nos ilumina con su explicación el autor mencionado, convenciéndonos de manera inequívoca de que el medio no es proporcional ni razonable con la finalidad de la norma, y además vulnera la garantía constitucional del debido proceso.

### C) EL DECOMISO EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES Y SU APLICACIÓN EN EL COT

El decomiso en materia tributaria ha sido incorporado en el ámbito de la provincia de Buenos Aires (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).

---

<sup>9</sup> Spisso, Rodolfo. R. Acciones y Recursos en materia Tributaria. 5ta. Edición.

<sup>10</sup> Linares, Juan Franciso. Razonabilidad de las leyes. Astrea. 2002. Pag.138/9.

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".<sup>11</sup>

La conducta tipificada se enmarca en la categoría de las denominadas "infracciones formales". Al respecto se ha sostenido que las infracciones formales son todas aquellas derivadas del incumplimiento de las obligaciones puestas a cargo del contribuyente, responsable o agente de información, que tienen por finalidad facilitar la determinación, verificación y fiscalización del impuesto.<sup>12</sup>

Se trata, en general, de infracciones de tipo objetivo, que no requieren la investigación previa del elemento intencional, sino que el ilícito se configura a partir de las conductas incriminadas en que incurre el sujeto infractor. Como destacan los autores citados "independientemente de la tarea recaudatoria pura, se trata de asegurar el regular funcionamiento de la actividad administrativa tendiente a verificar y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones a cargo de los responsables. De allí que el hecho de obstaculizar dicha tarea mediante el incumplimiento de los deberes formales produce un daño cuya represión viene impuesta por la ley... y es desde este punto de vista que se puede señalar que las infracciones de este tipo son objetivas. Es decir, que, probada la acción u omisión, se presume lesionada la actividad administrativa".<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> Maltz, Ezequiel. El decomiso como sanción tributaria en el ordenamiento bonaerense. Análisis de su razonabilidad. Publicado en LLBA 2015 (febrero), 19.

<sup>12</sup> Gurfinkel de Wendy, Lilian – Russo Eduardo A. Ilícitos Tributarios en las leyes 11.683 y 23.771. Ed. De Palma, 3° actualizada Pág. 163.

<sup>13</sup> Colli, Hernán A. El Traslado de mercaderías y las infracciones vinculadas al COT. Thomson Reuters. Checkpoint. Pág. 2.

Resulta necesario analizar la envergadura del decomiso en relación a los principios 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.

Tomando la definición de Linares respecto del principio de razonabilidad de las leyes, nos dice que la ley debe contener una equivalencia entre el hecho antecedente de la norma jurídica creada y el hecho consecuente de la prestación o sanción, teniendo en cuenta circunstancias sociales que motivaron el acto, los fines perseguidos con él y el medio que, como prestación o sanción, establece dicho acto.<sup>14</sup>

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, 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.

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.

Debido a su naturaleza sancionatoria, requiere un elemento subjetivo, y, conforme lo dispuesto por la normativa para la sanción de decomiso, el elemento es culposos.

---

<sup>14</sup> Linares, Juan F. Razonabilidad de las leyes, Astrea, Buenos Aires, 1989. Pág. 31.

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 los materiales, como puede ser la omisión o defraudación de impuesto, ilícitos que afectan de forma directa la renta pública. Concretamente la falta de razonabilidad de la medida se manifiesta en la aplicación de una sanción tan severa por incumplimientos formales de tipo culposos.

Recordemos que conforme lo estipula el Art. 82 del Código Fiscal se aplica la sanción de decomiso si el incumplimiento es total y en el caso de que sea parcial, el Fisco podrá optar entre decomisar la mercadería o aplicar una multa graduable en función del 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. No se aprecia en la especie la existencia de razones de interés público que imponga la pérdida de la propiedad de los objetos transportados, recaudo que solo habilitaría tan extrema medida cuando la cosa decomisada es nociva per se para la salubridad o seguridad de las personas.<sup>15</sup>

Vale recordar que contra la sanción de decomiso se puede interponer, dentro de los tres días, recurso de apelación, con efectos suspensivos, ante el juez correccional de turno, en escrito fundado que se debe presentar ante la autoridad que dictó la resolución (art. 88, CF Bs. As.). Aunque no se interpusiera recurso, las actuaciones se deben elevar al juez correccional a fin de que se expida sobre la legalidad de la sanción impuesta (art. 89). La decisión del juez es inapelable, violándose la regla de la doble instancia judicial penal ordinaria, exigida por la CADH.

---

<sup>15</sup> Spisso, Rodolfo. R. Acciones y Recursos en materia Tributaria. 5ta. Edición. Pág. 511.

Por otro lado, acrecienta la irrazonabilidad de la regulación legal la posibilidad de sustituir el decomiso por una multa de hasta el 30% del valor de los bienes, en la medida en que el interesado, dentro del plazo para apelar, presente la documentación necesaria para el transporte de los bienes y renuncie a la interposición de todo recurso (art. 91 CF Bs. As.). Resulta manifiestamente irrazonable, y, por ende, inconstitucional, instituir una coacción institucional a fin de que el presunto infractor renuncie a la tutela judicial. No se trata aquí de discutir la admisibilidad genérica de los mecanismos jurídicos que posibiliten la renuncia voluntaria a obtener tutela judicial. La sustitución del decomiso por una multa de hasta el 30% del valor de los bienes, incorpora, con la renuncia al acceso a la jurisdicción, un elemento de coacción, que tiñe de inconstitucionalidad la previsión legal. El derecho de acceder a la jurisdicción no le puede hacer perder al administrado el derecho de pagar la multa para evitar el decomiso de la mercadería (art. 18, CN, art. 15 de la Constitución provincial). La desaplicación de la norma por inconstitucionalidad, habilita al juez, a graduar la sanción conforme los parámetros del art. 60, CF.

Por último, resulta de importancia analizar el decomiso en función del 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.<sup>16</sup>

El Dr. Zaffaroni por su parte, 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

---

<sup>16</sup> Álvarez Echague, Juan Manuel. Las sanciones en frente a sus límites constitucionales. Editorial AD-HOC. Buenos Aires, 2004. Pág. 305.

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.<sup>17</sup>

El Tribunal Fiscal de Apelación de la provincia de Buenos Aires, 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 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.<sup>18</sup>

#### D) CONCLUSIÓN

Como fuera expresado la sanción de decomiso no supera el test de proporcionalidad, pues es una pena que no guarda relación razonable con la infracción cometida, pues un simple error en la facturación o confección de un remito o guía o la ausencia del COT, puede acarrear que al infractor se le decomise la mercadería, lo cual claramente vulnera el principio constitucional de proporcionalidad de las penas y la

---

<sup>17</sup> Lancman, Valeria A. El principio de insignificancia. LL 2011 – C – 547.

<sup>18</sup> Maltz, Ezequiel. El decomiso como sanción tributaria en el ordenamiento bonaerense. Análisis de su razonabilidad. Publicado en LLBA 2015 (febrero), 19. Pág. 6

garantía constitucional el debido proceso. Pero no sólo ello, sino que se ha desnaturalizado la figura del decomiso, ya que siempre ha consistido en una pena accesoria de otra principal, como es el caso del art. 23 del Código Penal, donde se autoriza a comisar los objetos con los que se cometió un delito, por ejemplo, el arma con la que se asesinó a una persona. Es decir, el decomiso opera en esos casos como sanción accesoria de la pena prisión. En el supuesto que analizamos el decomiso impositivo ha sido pensado como una pena principal, lo cual vulnera su naturaleza jurídica.<sup>19</sup>

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. Si bien somos contestes a reducir la evasión y el resguardo de las facultades de verificación del Fisco local; entendemos que los instrumentos utilizados deben ser los adecuados, que en este caso sería la sanción de una multa.

Analizando las causales que motivan el decomiso, podemos apreciar que en muchos casos no ameritan semejante sanción. La situación fue aminorada con la incorporación de una posible multa sustitutiva, conforme lo expresa el Código fiscal en su artículo 91, si el contribuyente reconoce la materialidad de la omisión y aporta la documentación requerida por la autoridad de aplicación dentro del plazo establecido en el Art.88 del mismo cuerpo normativo la sanción de decomiso queda sin efecto y se abona una multa de hasta el 50% del valor de los bienes transportados; si bien el Fisco mantiene la opción de decomisar los bienes o aplicar la referida sanción pecuniaria.

Por último, entendemos que no debe hacerse una aplicación mecánica del decomiso o su multa sustitutiva, teniendo la ARBA, y en especial los jueces

---

<sup>19</sup> Álvarez Echague, Juan Manuel. Artículo: "El decomiso de mercaderías en la ley antievasión II: una sanción inaplicable por ser inconstitucional".

intervinientes, analizar si la conducta afectó centralmente al bien jurídico protegido por ley, y eventualmente aplicar sanción acorde a la lesión del bien jurídico tutelado.