

# El decomiso de mercaderías como sanción de los Fiscos locales es manifiestamente irrazonable(\*)

*A Julia, mi querida sobrina.*

Por Juan Manuel Álvarez Echagüe<sup>1</sup>

## I. INTRODUCCIÓN.

Voy a tratar de realizar esta vez un comentario crítico a un reciente fallo de la Corte de Justicia de la Provincia de Salta, *“BOSCH S.R.L. C/ DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS DE LA PROVINCIA DE SALTA S/ RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD”*.<sup>2</sup>

Entiendo que es claro que esta resolución del Superior Tribunal salteño es interesante de criticar, aunque las consecuencias de la decisión adoptada son sumamente preocupantes, pues viene a convalidar la facultad que muchas legislaturas provinciales han otorgado a sus Fiscos, esto es, la posibilidad de aplicar la sanción de decomiso de mercaderías por el hecho de su transporte comercial cuando no se lo realiza con el soporte documental requerido por la normativa vigente.

Me permito recomendar al lector de este trabajo uno mucho más enjundioso sobre el tema del decomiso escrito por el querido amigo y colega José María Sferco con relación a esta figura en la legislación de la Provincia de Buenos Aires, pues el mismo le permitirá ahondar y agotar el tema.<sup>3</sup>

---

(\*) Este trabajo encuentra fundamento en las ideas expresadas en el libro de mi autoría denominado *“Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales”*, Ed. Ad-Hoc, 2004.

<sup>1</sup> Abogado (UBA). Especializado en Derecho Económico Empresarial (UBA). Premio Asociación Argentina de Estudios Fiscales año 2.000 (Rubro Artículo). Docente de grado y posgrado (UBA, Universidad del Salvador, UNLZ, Universidad Nacional de Rosario, entre otras). Doctorando en Derecho Tributario y Financiero (UBA). Cursos en el exterior. Autor de varios artículos sobre la materia tributaria y de dos libros. Socio del Estudio *ÁLVAREZ ECHAGÜE & CALVO*.

Cualquier comentario sobre el presente trabajo puede ser dirigido a la siguiente dirección de correo electrónico: [jmae@aeyasoc.com.ar](mailto:jmae@aeyasoc.com.ar)

<sup>2</sup> Sentencia del 25 de octubre de 2004, publicado en La Ley NOA de marzo de 2005, pág. 442.

<sup>3</sup> “Más intimidación en el régimen fiscal de la Provincia de Buenos Aires. Notas sobre una invención: el “decomiso impositivo”, Doctrina Tributaria Errepar m° 292, julio 2004, pág. 631.

El art. 57 del Código Fiscal (ley 7200<sup>4</sup> de la Provincia de Salta) señala que: “Será sancionado con decomiso de la mercadería o cosas que sean transportadas comercialmente en territorio provincial, que fuere realizado desprovisto de factura, remito o guía correspondiente sin el respaldo documental exigido por la normativa vigente, sin perjuicio de la aplicación de otras sanciones previstas por este código”.

Si la sanción de decomiso queda firme, la mercadería debe remitirse a la Secretaría de Desarrollo Social de la Gobernación de la Provincia de Salta, salvo que estuvieren por la ley sometida a destrucción o inutilización (cfr. art. 67 del Código Fiscal).

## II. HECHOS Y FUNDAMENTOS DE LA SENTENCIA.

La causa tiene origen en una verificación llevada a cabo por funcionarios de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta (DGR) en el puesto de control “El Naranjo” de la Ruta 9/34 el 20 de abril de 2003.

Los funcionarios de la DGR requirieron al transportista Sr. Eric Walter Bosch el respaldo documental de la mercadería que transportaba en su camión, a saber: 910 cinturones de cuero blanco y 150 de vaqueta grabados, 22 cueros de vaca en pelo y, 8 vaquetas gruponeadas finas.

Se labró el acta de comprobación (cfr. art. 60 del Código Fiscal –CF–), en la cual dejaron expresa constancia que esa mercadería carecía de la documentación que autorice comercialmente su traslado en el territorio salteño, así como que el chofer del vehículo afirmó que dichos bienes carecían de documentación y que serían comercializados en la ciudad de Salta. La mercadería fue secuestrada.

Posteriormente se presentó en tiempo y forma el descargo previsto por el CF (cfr. art. 62) agregándose en ese acto la documentación respaldatoria, – el correspondiente remito –, pese a lo cual el Director General de la DGR resolvió, el 25 de abril de 2003, decomisar la mercadería oportunamente secuestrada. Entendió el juez administrativo que no era relevante la agregación del remito en ese momento, ya que al tratarse de una infracción formal e instantánea la misma quedó consumada al momento de la verificación de la mercadería por los funcionarios, pues el bien jurídico tutelado es la facilitación de las facultades de verificación y fiscalización del Fisco.

---

<sup>4</sup> Modificada por la ley 7305 del 6 de julio de 2004.

Contra esa decisión interpuso el recurso de apelación previsto por el art. 63 del CF ante el Juez Correccional y de Menores del Distrito Judicial del Sur, quien confirmó la resolución impugnada, señalando que la infracción se había configurado al momento de incumplirse el requerimiento de la inspección, agregando que el art. 57 constituye una razonable reglamentación de los derechos constitucionales que se señalan vulnerados.

Contra esa decisión, se impuso recurso de inconstitucionalidad ante el Superior Tribunal de Salta por considerar que la sentencia era arbitraria pues afectaba la garantía del debido proceso y el derecho de propiedad, y considera que la sanción aplicada es inconstitucional por la desproporción con la conducta que se intenta reprimir, principalmente porque se ha probado la propiedad de la mercadería en cabeza del sujeto sancionado.

Luego de declarar la admisibilidad del recurso, el voto de mayoría de los Dres. Vicente, Sillisque y Posadas, sostiene que "...corresponde determinar si lo decidido importa un tratamiento inadecuado y dogmático del planteamiento propuesto con menoscabo de los derechos constitucionales invocados, no obstante referirse a cuestiones de naturaleza fáctica y procesal...".

En el punto 3° se sostiene: "Que encontrándose en trámite el presente recurso, fue sancionada la ley 7305...que introdujo modificaciones a la ley 7200 que reglamenta la figura del decomiso; no obstante tal circunstancia la nueva norma no resulta aplicable al caso en virtud de lo dispuesto por el art. 3° del Cód. Civil que consagra la irretroactividad de las leyes salvo disposición expresa en contrario, por cuanto los hechos que en autos se examinan ocurrieron bajo la vigencia de la ley anterior, motivo por el cual las citas legales remiten a la primitiva norma".

Para luego afirmar que el decomiso "constituye una sanción al incumplimiento de un deber formal impuesto a los contribuyentes y demás responsables en el marco de las facultades de verificación y fiscalización...que, en definitiva, constituyen el bien jurídico tutelado...". Agregando posteriormente que "...la infracción a los deberes formales es objetiva, con la consecuencia de que la sola violación de la norma legal lleva a su configuración sin que importe establecer si el infractor omitió intencionalmente sus deberes (dolo) o si lo hizo por negligencia o imprudencia (culpa)".<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Ver considerando 5°, párrafos 2° y 3°.

Y finalizando haciendo referencia a la cuestión de la prueba, sosteniendo que "...el remito presentado al momento del descargo no constituye la documentación respaldatoria que exige el citado art. 57 por cuando no alcanza a comprobar la operación de compraventa...".

En definitiva, decide confirmar la resolución recurrida y rechazar el recurso de inconstitucionalidad interpuesto.

### III. CONSIDERACIONES CRÍTICAS.

En primer medida quiero hacer referencia al considerando 3° de la mayoría aún cuando no tiene implicancia directa en la resolución de la causa, ya que no puedo pasarlo por alto atento su peligrosidad, aunque prefiero pensar que se trata de un error material.

Y digo que espero, que ansío que se haya cometido un error material, pues se trata de un yerro más que grosero, ya que es por demás claro que el decomiso es una sanción, cuestión que el mismo Tribunal sostiene a lo largo de su resolución, y como es sabido, esta pena administrativa tiene identidad conceptual con las sanciones penales, por lo cual quedan sometidas a los principios constitucionales del derecho penal, del cual se desprende el que permite que las leyes penales se apliquen retroactivamente cuando sean beneficiosas para el reo.

Por lo tanto, es inentendible que la Corte de Justicia de Salta sostenga que no importa que la ley que regula la sanción de decomiso haya sido modificada estando en trámite la causa, pues la nueva norma nunca resultaría aplicable al caso por lo dispuesto por el art. 3° del Código Civil que consagra la irretroactividad de las normas salvo disposición expresa en contrario y siendo que las acciones típicas ocurrieron bajo la vigencia de la norma anterior.

Las sanciones administrativas pertenecen a la categoría de **sanciones de naturaleza penal**,<sup>6</sup> cuya principal diferencia con los delitos la encontramos cuando analizamos cual es el órgano encargado de aplicarlas, sea la Administración Pública en el caso de las sanciones administrativas, o bien los órganos del Poder Judicial en materia de sanciones penales stricto sensu.

---

<sup>6</sup> Dentro de las cuales encontramos a las sanciones administrativas y a las sanciones penales en sentido estricto, cfr. Pérez Royo F., "Infracciones Tributarias", Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid, 1988, pág. 13..

La Corte Suprema de Justicia de la Nación señaló en reiteradas causas que las multas<sup>7</sup> revisten carácter penal, más allá del interés fiscal en juego.

Arístides Horacio Corti aporta claridad sobre la ya arcaica discusión sobre la naturaleza jurídica de las sanciones administrativas y penales: *“Es que no existen diferencias esenciales, ontológicas, entre las contravenciones y los delitos. Sebastián Soler, hace ya muchos años, decía que las contravenciones eran delito en pequeño, y en definitiva quizás la razón la tengan los españoles o, en la Argentina, Villegas Basavilbaso, cuando dicen que la diferencia sólo reside en la autoridad jurisdiccional que es la sustancia el sumario y aplica la sanción (en los delitos el poder judicial; en las contravenciones la administración, sin perjuicio del control judicial suficiente con efectos suspensivos).”*<sup>8</sup>

Ramírez Gómez se expresa en el mismo sentido: *“Si bien es cierto que...las infracciones administrativas y los delitos no son una misma cosa ni vienen a cumplir idénticos fines – pues, mientras el Derecho Penal responde al principio de última ratio e intervención mínima, los ilícitos y sanciones administrativas se muestran como un instrumento adecuado para el cumplimiento de los fines de una Administración cada vez mas intervencionista –, también lo es que a dicha conclusión sólo ha podido llegarse tras la aceptación de la identidad sustancial entre sanciones administrativas y penales, lo que, si bien es cierto no significa que el órgano sancionador haya de ser siempre el mismo, ni que actúe siempre con arreglo a las mismas normas, sí pone de relieve que el ordenamiento punitivo del estado es una solo y sólo uno y que, por lo tanto, nada justifica la tradicional separación entre los principios y reglas del Derecho Penal y los que han venido inspirando el Derecho Administrativo sancionador.”*<sup>9</sup>

Como consecuencia de esta asimilación de ambos tipos de sanciones, y más allá de las diferencias, es que los principios emanados de la Constitución Nacional y aplicables al ordenamiento penal son los que rigen la aplicación de sanciones de índole administrativa.

Esta posición ha sido asumida como propia por la doctrina y jurisprudencia de nuestro nación y la de países europeos tales como Francia,

---

<sup>7</sup> Fallos 192:229 del año 1942; 200:340, 212:240, entre muchos otros.

<sup>8</sup> Cfr. exposición del autor en el “Seminario intensivo de régimen penal tributario y previsional de la AAEP”, PET n° 74 de 1994.

<sup>9</sup> “El principio de *ne bis in idem* en el ámbito tributario”, Marcial Pons, 2.000, pág. 24.

Alemania, España e Italia y, hasta por la del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.<sup>10</sup>

En ese sentido, el Tribunal Constitucional Español ha señalado que: *“... los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho sancionador administrativo, dado que ambas son manifestaciones del ordenamiento punitivo del estado, tal y como refleja la propia Constitución”*.<sup>11</sup>

Al respecto se expide también el autor español Antonio Morillo Méndez al referirse a las sanciones tributarias, señalando con meridiana claridad que: *“Las figuras de infracción recogidas por la LGT no son distintas, ni sustancialmente ni desde el punto de vista de las garantías de las penales (delitos y faltas); nos encontramos, pues, ante materia propia del Derecho Penal, que resulta así de aplicación necesaria e inmediata, puesto que la regulación que el mismo realiza de las infracciones o conductas culpables y antijurídicas es primaria, íntegra y total; diríase, por tanto, que es un Derecho general en materia de infracciones, en la que podría haber especialidades tributarias por razón de materia concreta y su contenido, pero nunca principios propios ni, menos aún, diversos”*.<sup>12</sup>

Aún cuando los hechos que se imputan en la causa – transporte comercial de mercaderías sin respaldo documental suficiente – hubieran ocurrido bajo la vigencia de la norma anterior, si la nueva norma que la modifica fuera más benigna, debe prevalecer y aplicarse, desplazando a la anterior, ello por aplicación de los principios de la Constitución Nacional, más allá de lo establecido por el Código Civil, que en el caso, no tiene aplicación alguna, ya que estamos frente a una cuestión de naturaleza penal.

Sentado ello es de señalar algo que es paradójico e irrazonable. El Tribunal Superior en el considerando 1º sostiene que una de las tachas de inconstitucionalidad opuestas por el recurrente tiene relación con la falta de proporcionalidad entre la infracción cometida y la sanción, pero en los considerandos siguientes en ningún momento se aboca a tratar ese cuestionamiento, al cual ni siquiera le destina una frase.

Y digo esto porque me parece que aquí esta el punto clave de toda esta cuestión, es decir, si el decomiso es un mecanismo punitivo del cual pueden valerse

---

<sup>10</sup> Cfr. sentencia del 21 de febrero de 1984 en el caso “Ozturk”.

<sup>11</sup> Sentencia 18/1981, ratificadas por la 77/1983, 76/1990 y 197/1995 entre otras.

<sup>12</sup> “Las sanciones tributarias”, Tirant lo Blach, Valencia, 1996, pág. 50.

los Fiscos locales cuando parece que esta sanción no respeta el principio constitucional de proporcionalidad de las penas.

Sin perjuicio de ello, vayamos por partes. Hay otro error en el que incurre el Tribunal Superior, y que también es sumamente grave, que se concreta cuando sostiene que las infracciones a los deberes formales tienen naturaleza objetiva, sin que deba considerarse si al sujeto puede atribuírsele el hecho a título subjetivo de dolo o culpa.

El maestro Dino Jarach a sostenido que: *“El principio general también en materia tributaria penal, es el del requisito subjetivo de culpa, en sentido amplio, pudiendo existir casos especiales, en que se prescindida de ese requisito”*.<sup>13</sup>

En el mismo sentido se ha expresado García Belsunce al sostener que, *“... en materia penal tributaria no se presume la culpa, sino la inocencia, y que, como consecuencia de ello, el acusante o querellante debe probar la culpabilidad del imputado...”*.<sup>14</sup>

Por su parte, la Corte Suprema ha fallado en la causa “Parafina del Plata S.A.”<sup>15</sup> adhiriendo a lo sostenido por Jarach, señalando que *“...la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención que omitió ingresar en término los importes retenidos a los réditos, no basta para configurar la infracción prevista por el artículo 45, segunda parte, de la Ley 11.683. Los artículos 45, 46 y 51 de la Ley 11.683, consagran el criterio de personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente”*.<sup>16</sup>

---

<sup>13</sup> “Curso Superior de Derecho Tributario”, Edición Actualizada, Liceo Profesional Cima, 1969, pág. 341.

En España, Fernando Sainz de Bujanda adhiere a esta postura, expresando que: *“En todo caso, y sin duda, es criticable que la Ley General no haya recogido con toda claridad, en la definición de la infracción, la necesidad de que ocurra la actuación voluntaria en la comisión de infracciones”* (“Lecciones de Derecho financiero”, Servicios de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, 10ma. ed., 1993, pág.405).

<sup>14</sup> “Derecho Penal Tributario”, Depalma, 1985, pág. 207.

<sup>15</sup> Fallos 271:297 del 2-11-68. En el mismo sentido, CSN “Uzandizaga Perrone y Juliarena SRL c/ Fisco Nacional”, Fallos 303:1548 del 15-10-81 y, Cámara Nacional de Apel. en lo Contencioso Administrativo Federal, “Giacattoli S.A. c/ Estado Nacional”, sentencia del 4/4/95, Suplemento Jurisprudencia de Derecho Administrativo, La Ley, 4/9/95, pág. 62, comentado por Agustín Gordillo, *“La culpa en la infracción administrativa”*, quien sostiene que el mismo es correcto.

<sup>16</sup> En este mismo sentido se ha expresado el TCE en su sentencia 76/1990, *“El propio art. 77.1 de la LGT dice, en su inciso segundo, que las infracciones tributarias son sancionables “incluso a título de simple negligencia”, lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto*

Y reitera ese criterio en la causa “Morillas Juan S.”, afirmando que, “... *la Corte ha consagrado el criterio de 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*”.<sup>17</sup>

Para que pueda señalarse a un sujeto como culpable, aún en materia de infracciones tributarias, debe reunir a ambos, es decir, el elemento objetivo y el subjetivo, ya que estando ausente alguno de ellos no podrá sancionárselo; por lo cual, ante la imposibilidad de imputarle subjetivamente a título de dolo, culpa o simple negligencia el hecho acaecido, la aplicación de una sanción será inconstitucional.

Para finalizar voy a tratar esa cuestión que entiendo que era el nudo central de la problemática involucrada en la causa, invocada por el recurrente, que no ha sido tratada por el decisorio del Superior Tribunal de Justicia de Salta: la ya señalada falta de proporcionalidad entre la conducta infraccional y la pena impuesta.

El profesor español Santiago Mir Puig señala en forma muy clara que, “*No solo es preciso que pueda <culpase> al autor de aquello que motiva la pena, sino también que la gravedad de ésta resulte proporcionada a la del hecho cometido – criterio éste que sirve de base a la graduación de las penalidades en nuestro Derecho...*”.<sup>18</sup>

La necesaria proporcionalidad que debe existir entre el hecho llevado a cabo por el sujeto, siempre teniendo en cuenta la magnitud de la afectación del bien

---

*está dando por supuesta la exigibilidad de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, y de otro, que, más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados.*

**No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la ley 10/1985. Por el contrario, y con independencia del mayo o menor acierto técnico en su redacción, en el nuevo art. 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad...principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente**” (el destacado me pertenece).

<sup>17</sup> Impuestos LI-B-1510, sentencia del 8-6-93. En el mismo sentido, “Wortman Jorge A.”, Impuestos LI-B-1516. Posteriormente, en la causa “Pfizer SACI” agregó que “... *si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede encuadrarse en la concreta y razonada aplicación de alguna causa admitida por el sistema penal vigente*”, sentencia del 2 de julio de 1993, Impuestos LI-B-2117.

Un criterio similar asume la Cámara Federal de Córdoba en la causa “Micron Fresar SRL s/ inf. ley 24.769”, sentencia del 15/11/02, aunque en el caso se trataba de una supuesta violación al art. 9° de la Ley Penal Tributaria, donde el tribunal ordenó revocar la sentencia de primera instancia que rechazaba el sobreseimiento solicitado, pues entendió que no se pudo acreditar el elemento subjetivo exigido para el caso, es decir, el dolo (PET recopilación 2002, pág. 567).



jurídico tutelado y la pena a aplicarse tiene su acogida en el art. 28<sup>19</sup> de la Constitución Nacional, el que recepta el principio de razonabilidad, el cual nos informa que entre el objetivo buscado y el medio elegido para su logro debe existir una adecuada proporción.<sup>20</sup>

Claro es que, en definitiva, determinar la razonabilidad o proporcionalidad de una norma será una tarea del Poder Judicial,<sup>21</sup> pues en sus manos se encuentra concentrado el control de constitucionalidad de las leyes y normas inferiores.

Ha señalado Juan Francisco Linares en su magnífica obra sobre el principio de razonabilidad que, *“...la garantía del debido proceso sustantivo con respecto a la ley formal y formal-material es la que consiste en la exigencia constitucional de que las leyes deben ser razonables, es decir, que deben contener una equivalencia entre el hecho antecedente de la norma jurídica creada y el hecho consecuente de la prestación o sanción, teniendo en cuenta las circunstancias sociales que motivaron el acto, los fines perseguidos con él y el medio que como prestación o sanción establece dicho acto”*.<sup>22</sup> La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en consonancia con lo expuesto por Linares ha establecido la arbitrariedad de una ley cuando los medios que prevé la misma no se adecuan a los objetivos que intenta alcanzar.<sup>23</sup>

Este principio de razonabilidad o proporcionalidad, en materia penal estricta, contiene dos elementos integrantes. Primero, la exigencia de que *la pena sea proporcionada al delito cometido* y, segundo, que la medida de la proporcionalidad se establezca de acuerdo a la *importancia social del hecho*, es decir, de acuerdo a su nocividad social, ya que como establece Mir Puig *“...un Derecho penal democrático debe ajustar la gravedad de las penas a la trascendencia que para la sociedad tiene los hechos a que se asignan, según el grado de la nocividad social del ataque al bien*

---

<sup>18</sup> Cfr. “Derecho Penal. Parte General”, pág. 100.

<sup>19</sup> Este artículo dice: *“Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”*.

<sup>20</sup> Señala Juan Francisco Linares, en su magistral obra “Razonabilidad de las leyes”, Astrea, 2da. ed, 1989, pág. 163, que *“En cuanto al art. 33, sólo diremos que su generalidad y antecedentes permitiría, si no existieran las cláusulas referidas, una construcción pretoriana como la hecha por la Corte Suprema de la Nación”*, motivo por el cual no me sirvo de esa norma como fundamento del principio bajo análisis.

<sup>21</sup> En este sentido se ha expresado la Corte Suprema en Fallos 307:907.

<sup>22</sup> “Razonabilidad de las leyes” cit. en nota anterior, pág. 31. Vale aclarar que Linares establece una diferencia entre el debido proceso formal, que es el derecho a la jurisdicción y el debido proceso sustantivo, que es nada más ni nada menos que el principio de razonabilidad.

*jurídico. Conminar en la actualidad con la pena de muerte el <tercer hurto>, como se hizo en otras épocas históricas, contradiría abiertamente la actual significación social del hurto”.*<sup>24</sup>

Es que no sólo debe existir una proporción entre la conducta desplegada y la graduación de la pena que establece la norma, sino que la exigencia va mucho más allá, por lo cual la pena que se determina en la legislación debe guardar una razonable proporción y relación con la nocividad que la sociedad le asigna a esa conducta.

Entrando ahora al análisis del principio en el marco derecho administrativo sancionador tributario, se ha señalado que: *“El principio de proporcionalidad desempeña, en el ámbito de la potestad administrativa sancionadora, un papel; y ello no sólo en cuanto expresión de unos abstractos poderes de aplicación de la ley en términos de equidad, sino sobre todo por el hecho concreto de que las sanciones a imponer se encuentran definidas, por lo general, de forma sumamente flexible, de tal modo que una misma conducta puede merecer la imposición de multas pecuniarias que se mueven entre márgenes muy amplios y que, por lo mismo, pueden resultar en la práctica, de cuantía extraordinariamente diversa”.*<sup>25</sup> Es claro que en este ámbito, es decir, dentro del procedimiento sancionador administrativo, también procede aplicar el principio de proporcionalidad.

La jurisprudencia determinó, tiempo atrás, la inconstitucionalidad de la sanción de arresto que establecía el entonces art. 44 de la ley 11.683 por la falta de presentación de declaraciones juradas (sanción suprimida en el año 1986<sup>26</sup>), pues no existía razonabilidad entre el medio y el fin, lo cual comprende la proporcionalidad entre la sanción legal y el ilícito cometido<sup>27</sup>. Está claro que el hecho de no presentar una declaración jurada no puede acarrear una pena de arresto para el infractor, pues ello es a todas luces desproporcionado e irrazonable.

Sobre el principio de proporcionalidad se expresa la Dra. Graciela Telerman de Wurcel, sosteniendo que: *“Los actos administrativos que aplican sanciones, y los actos judiciales de convalidación o no de esa sanción, tienen que*

---

<sup>23</sup> Fallos 306:1047, 311:1937.

<sup>24</sup> “Derecho Penal...” cit., pág. 110.

<sup>25</sup> Santamaría Pastor Juan y Perejo Alfonso Luciano, “Derecho Administrativo. La Jurisprudencia del Tribunal Supremo”, pág. 218.

<sup>26</sup> La ley 23.314 suprimió la sanción de arresto, reemplazándola por la pena de clausura.

<sup>27</sup> Juzgado Federal de Salta, “Sosa Rafael c/ DGI”, 8/2/82, LL 1982-D-51 y Juzg. Federal de Tucumán, “Torasso Rodolfo”, 18/3/82, Diario La Ley del 18 de mayo de 1982.

*guardar un nexo de proporcionalidad entre la sanción impuesta y el fin perseguido por la norma. Esto es conocido como “principio de razonabilidad” y es aplicable tanto al contenido de la ley como del acto administrativo que aplica la ley”.*<sup>28</sup>

Parece evidente que la sanción estipulada en el art. 57 de la ley 7200 de la Provincia de Salta claramente vulnera el principio de proporcionalidad de las penas, pues las conductas que se describen como merecedoras de ese reproche – el decomiso – parecen no tener entidad suficiente para afectar de modo importante al bien jurídico tutelado – facultades de verificación y fiscalización – como para permitir que se irroge un daño tan importante al sujeto infractor.

Más si se tiene en cuenta que el decomiso procede ante meros incumplimientos a los deberes formales, es decir, casos en que no se ha infringido el deber material, es decir, no se ha omitido el pago y, muchos menos, no se ha configurado un accionar defraudatorio contra el Fisco.

En este sentido debe tenerse en cuenta que el sujeto sancionado agregó a la causa el remito de la mercadería, que debiera ser considerado documentación respaldatoria suficiente para transportar comercialmente mercaderías (salvo casos especiales que requieren, por ejemplo en el caso del transporte de granos, documentos especiales, en ese caso, las guías fiscales). No es necesario para transportar mercaderías, aún cuando sea con objetivos comerciales, hacerlo con la factura, ya que ese no es el mecanismo usual y habitual, sino que la factura se emite contra el conforme del recibo, es decir, cuando se acredita la entrega de los bienes y que quien los recibe no tiene quejas sobre el estado de los mismos.

Por lo tanto, es claramente 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. Me parece que esta es una facultad legalmente concedida al Fisco que es claramente contraria a los principios constitucionales que rigen el derecho penal.<sup>29</sup>

Fíjese que esta figura sancionadora del decomiso no se encuentra enumerada dentro de la Ley de Procedimientos Tributarios nacional (ley 11.683), sino

---

<sup>28</sup> Cfr. exposición en el “Seminario intensivo de régimen penal tributario y previsional de la AAEF”, transcripta en el PET n° 98 de 1995.

<sup>29</sup> No quiero dejar de señalar, a pesar de tal vez sonar obvio, que el análisis de la figura del decomiso en este trabajo se centra exclusivamente en que esa figura se presenta como desmesurada en el ámbito del derecho tributario, aún cuando la misma pueda ser razonable en otros ámbitos, como el derecho aduanero.

solamente en algunos Códigos Fiscales provinciales (por ejemplo, la Provincia de Buenos Aires tiene una legislación similar), lo que creo encuentra fundamento en que la misma seguramente no pasaría el filtro de los tribunales nacionales al ponderar su constitucionalidad, aún cuando estoy convencido que sería una facultad con la cual le encantaría contar a la AFIP para provocar “terror fiscal” en los contribuyentes.

Pronunciamientos como el que he comentado a lo largo de este trabajo causan profunda preocupación e intranquilidad, pues parece que los Tribunales locales en muchos casos se apartan no sólo de la conteste jurisprudencia de la Corte Nacional y de claras y mayoritarias posturas doctrinarias, sino que además, avalan leyes que conceden facultades a los Fiscos provinciales y municipales que en muchos casos se presentan como atentatorias de los principios constitucionales que rigen el derecho penal, o dicho de otro modo, permiten al Fisco valerse de “terror fiscal” como mecanismo recaudatorio al amedrentar a los contribuyentes, aunque esa modalidad este absolutamente en contra de los principios que rigen a los sistemas democráticos modernos.

Brego porque esto cambie y que definitivamente los principios constitucionales se constituyan en ese valladar infranqueable para el Estado en el ejercicio de su poder punitivo.