

LA CONFIANZA LEGÍTIMA

POR FERNANDO G. CAMAUËR

El principio de la “confianza legítima” fue elaborado por la doctrina y la jurisprudencia europea en las últimas décadas del siglo pasado, y está íntimamente ligado a la responsabilidad del Estado por sus actos propios en el accionar que desarrolla en el ámbito de sus relaciones con los particulares.

Este principio fue introducido y objeto de estudio entre nosotros por el Dr. Pedro Jorge Coviello y ha tenido, como él lo señala, consagración implícita en muchos pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia.

El Dr. Coviello ha expuesto la noción y las características del instituto y su aplicación en la jurisprudencia internacional y en la República Argentina en el artículo publicado por la Revista El Derecho con fecha 4 de mayo de 1998 (Tomo 177 pág. 894), a cuya lectura remito a quienes les interese una mayor información.

En dicho trabajo el autor, al referirse a los motivos para acordar protección jurídica a las expectativas legítimas, hace una cita de Forsyth que merece transcribirse: *“Si el Ejecutivo asume en forma expresa o práctica un comportamiento determinado, el particular espera que tal actitud será ulteriormente seguida... ello es fundamental para el buen gobierno y sería monstruoso si el Ejecutivo pudiera renegar libremente de sus compromisos, la confianza pública en el gobierno no debe quedar indefensa”*.

Ahora podemos preguntarnos aquí si esta construcción de la doctrina ha tenido aplicación concreta en el campo de la tributación y de las penalidades aduaneras y encontramos al menos una respuesta afirmativa clara. en ese sentido, conforme a la jurisprudencia de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal y de la Corte Suprema de Justicia cuyas partes principales paso a reproducir:

“Se configura en el caso una situación de legítima

confianza, surgida a partir de una serie de comportamientos coincidentes por parte del organismo aduanero que llevaron a la convicción de la validez del procedimiento fiscal hasta entonces seguido. Tal confianza no puede dejar de tenerse en cuenta en la medida que está de por medio la vigencia de seguridad jurídica que tiene rango de valor constitucional (Fallos 243:465; 251:78; 252:134), el cual constituye una de las bases principales de sustentación de nuestro ordenamiento, cuya tutela innegable compete a los jueces (Fallos 242:501), y que es una imperiosa exigencia del régimen de la propiedad privada (Fallos 249:51); asimismo ver C.S.J.N., Causa E.106.X-XIII “Sevel” del 10 de octubre de 1996, especialmente considerandos 9 y 12; esta Sala I, in re “Scania”, considerando XII del 9 de mayo de 1996 (Cám. Cont. Adm. Fed., Sala I, sentencia del 14.10.97, Causa N° 52797/95 I.B.M. Argentina S.A. c/A.N.A., en Revista de Estudios Aduaneros Año VIII N° 12, pág. 212).”

Y: “7° Que, consecuentemente, al haber procedido la actora en lo referente a las mencionadas operaciones de admisión temporaria de conformidad con la interpretación aceptada entonces por la Administración Nacional de Aduanas, no puede reársele el incumplimiento de deberes inherentes a dicho régimen por la supuesta demora en la solicitud de nacionalización de los bienes. Al ser ello así, lo establecido en el art. 902. primera parte, del Código Aduanero obsta a la presentación punitiva del ente de control.”

“8° Que resulta pertinente recordar que la jurisprudencia de esta Corte ha establecido la necesidad de que los particulares conozcan de antemano las ‘reglas claras de juego’ a las que atenerse en aras de la seguridad jurídica (Fallos 311:2082, consid. 7° in fine), y destacó la ‘especial prudencia’ que debe presidir la aplicación en el tiempo de los nuevos criterios (Fallos 308:552).”

“9° Que si bien tales precedentes aluden a la elaboración de nuevos criterios en el ámbito de la jurisprudencia de los tribunales, el principio que guía la doctrina que resulta de ellos –consistente en evitar que resulte frustrado el derecho de defensa de los litigantes que no pudieron prever esas modificaciones ni, lógicamente, adecuar a ellas sus actos ya cumplidos- resulta plenamente aplicable al sub examine puesto que la pretensión de la autoridad administrativa de juzgar con su nuevo criterio hechos ocurridos con anterioridad a que aquél se manifestase importa calificar de ilícitas a conductas realizadas con sujeción al régimen que en esa época aquélla consideraba aplicable, lo cual configura un claro menoscabo de la garantía consagrada por el art. 18 de la Constitución Nacional en una materia –como es la referente a las multas aduaneras- a la que este Tribunal ha asignado naturaleza penal (Fallos 287:76 y sus citas).” (C.S., mayo 7 de 1998, I.B.M. Argentina S.A. c/A.N.A., en El Derecho T° 179 pag. 712).

De acuerdo con la doctrina y antecedentes de jurisprudencia expuestos y citados, creo que el instituto de la confianza legítima puede (y debería) ser de aplicación en distintas situaciones que se plantean con frecuencia en las tramitaciones aduaneras de importación y exportación.

Por ejemplo, cuando se está ante una clasificación arancelaria que viene siendo admitida y aplicada en forma expresa durante largo tiempo por las áreas operativas de la aduana. En esos casos, a mi juicio, no sólo debería descartarse la posibilidad de punición sino que no tendría que haber lugar para una revisión retroactiva de la clasificación en cuestión que el fisco emprende muchas veces amparándose en una interpretación rígida del art. 793 del Código Aduanero.

Otros supuestos de aplicación del principio pueden darse con relación a criterios observados por el servicio aduanero, también en forma uniforme y continuada, en lo que concierne al cumplimiento de recaudos o formalidades inherentes a las autorizaciones u otros documentos (p. ej.:

certificados de origen) necesarios para dar curso al despacho de mercaderías. En estos casos me parece inconveniente y abusivo que hasta cinco años después del desaduanamiento se venga a plantear su inaplicabilidad para habilitar operaciones que han sido regularmente cumplidas.

Un caso que debió resolverse conforme al principio de la confianza legítima es el que motivó el dictado de la Instrucción General N° 1/2006. Esta Instrucción General dispuso, como sabemos, el cobro de diferencias de reintegros en forma retroactiva sobre operaciones de exportación cuyos reintegros se liquidaron y percibieron con anterioridad al 29 de marzo de 2004, fecha en la cual entró en vigencia el cambio interpretativo respecto a la base de cálculo de tales beneficios.

Como lo sostuve en un artículo publicado en Anticipos de Guía Práctica N° 110 de enero de 2008 (pág. 3), desde el año 1982 (Res. A.N.A. Nos. 4820/82, 297/83 y 1076/84) la Administración Aduanera, a los efectos de la liquidación de reintegros distinguió el valor imponible de la base imponible para la liquidación de tributos, calculando los reintegros directamente sobre el valor FOB, FOT ó FOR sin deducir los derechos de exportación que formaban parte de los mismos (arts. 736 y 739 inc. e del Código Aduanero). Ese distingo fue recogido por las Resoluciones Generales AFIP 1161/2001 y 1342/2002, al establecer los algoritmos aplicables para la determinación de la base tributaria y la de los beneficios a la exportación.

Además, habiendo surgido discrepancias respecto a este criterio en relación a los alcances del art. 1° del Dto. 1011/91 entre órganos de la AFIP y del Ministerio de Economía, se recabó para dirimir el punto la opinión de la Procuración del Tesoro de la Nación, que se expidió según Dictamen N° 36 del 16/3/2003, concluyendo en que: **“En virtud de las consideraciones expuestas, considero que a efectos de fijar la base para liquidar los estímulos a la exportación corresponde incluir el valor de los tributos que puedan gravarla. Así opino.”**¹

1. Cabe recordar que la Procuración del Tesoro de la Nación “es la última instancia en el orden del procedimiento y máxima en lo jurídico (v. Dictámenes 242:328 y 413) y que por tal motivo, la opinión que emite resulta vinculante para todos los servicios jurídicos permanentes (v. Dictámenes 231:371; 242:326)”. Además, “los dictámenes emitidos importan un pronunciamiento definitivo no sujeto a debate o posterior revisión, salvo que concurren nuevas circunstancias de hecho o el contexto legal tenido en cuenta haya sufrido modificaciones, todo ello con la suficiente relevancia para determinar la reconsideración de la opinión vertida (v. Dictámenes 218:102; 225:206, entre otros)”.

Frente a estos antecedentes, la pretensión de imponer retroactivamente el cambio de interpretación que fijó la Instrucción General N° 1/2004, al margen del acierto o error de la interpretación aplicada hasta ese momento, o de que se haya considerado que las pautas de liquidación de las Resoluciones Generales AFIP antes citadas fueron adoptadas por error, resulta, en un Estado de Derecho, sencillamente monstruoso.

Por todo ello, encuentro plenamente justificadas las medidas cautelares ordenadas contra los reclamos retroactivos de la AFIP por la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala III) el 29 de febrero de 2008 en la causa “Molinos Río de la Plata” y por el Tribunal Fiscal

de la Nación el 12 de mayo de 2008 en la causa “NIDERA S.A.”, que se publican en la Revista de Estudios Aduaneros N° 19, págs. 216 y 204.

En definitiva, creo que el Derecho Aduanero debe receptor desarrollos doctrinarios como el que he traído a colación en el presente comentario y que, a la luz de ellos y de la jurisprudencia de nuestros tribunales, no puede sustentarse una interpretación literal y restrictiva del artículo 793 del Código Aduanero ni, menos, efectuar en relación al mismo distinciones arbitrarias basadas en el carácter reglamentario o interpretativo de Resoluciones Generales de la AFIP que recogen o fijan pautas o criterios de aplicación para la legislación tributaria aduanera

