

LA CONFIANZA LEGÍTIMA Y EL DERECHO ADUANERO

POR JUAN PATRICIO COTTER

“Partimos a la conquista de la seguridad, porque, precisamente, lo que nos es dado al sernos dada la vida es radical inseguridad” (Ortega y Gasset).

SUMARIO

- I. I. Introito
- II. La confianza legítima
- III. La confianza legítima y los elementos fundamentales
- IV. La confianza legítima y sus orígenes en el derecho comparado
- V. La confianza legítima en la argentina
- VI. La confianza legítima y el Derecho Aduanero
 - VI-1. Consideraciones generales
 - VI-2. La confianza legítima y los tributos aduaneros
 - VI-3. La confianza legítima y las infracciones aduaneras
- VII. Reflexiones finales

I.- INTROITO

La concepción del Estado de Derecho, como forma de manifestación del poder estatal opuesta al llamado Estado de Policía, es una creación doctrinaria formulada por la Escuela Alemana del Derecho Constitucional. Esta construcción doctrinaria y jurídica fue desarrollada en 1832 por Robert VON MOHL y, según ella, toda la actividad estatal debe adecuarse a las normas jurídicas dictadas por el propio Estado. Es decir, la obligatoriedad de tales normas no se limita a los particulares, sino que se extiende al Estado, cuyo desenvolvimiento debe concretarse en el

marco de la ley y nunca fuera de ella.⁴³

El propósito perseguido por este enfoque jurídico fue dotar de seguridad a los derechos de los hombres para que ellos no fueran desnaturalizados a través de un ejercicio abusivo del poder que, como tal, se opone a la ley.

En un Estado de Derecho en donde gobierna la ley, deben establecerse, de manera previsible y estable, las normas a las cuales los individuos deberán ajustar su accionar. Como enseña Risolía el hombre ha menester de la sociedad (*unus homo, nullus homo*); la sociedad ha menester del derecho (*ubi societas, ibi jus*); el derecho ha menester de la ley (*ubi jus, ibi lex*)⁴⁴.

43. BADENI, Gregorio, *Tratado de Derecho Constitucional*, t. 1, La ley, Bs. Ass, 2006, p. 41.

44. RISOLÍA, Marco Aurelio, *Grandeza y desprestigio de la ley*, Abeledo Perrot, Monografías Jurídicas N° 55, pág. 21, Ed. 1961.

Este valor de certeza permite a los individuos desarrollar sus actividades comerciales y proyectar sus inversiones con la certidumbre que se deriva de la supremacía de la ley frente a la conducta de los individuos y la actuación de los gobernantes.

Los constantes cambios legislativos o más aun las variaciones generadas en torno a la interpretación –por parte de la administración– de las normas aplicables, a veces con pretendida retroactividad, atentan contra esta certidumbre. En estos tiempos, esta práctica administrativa de constante revisión de pretendida aplicación retroactiva, resulta cada vez más frecuente y genera incertidumbre y, además, en muchos casos atenta contra la buena fe y la confianza del administrado, elementos tan importantes para el libre desarrollo de las actividades de los hombres.

Es cierto que resulta difícil sostener que, al amparo de la estabilidad de los negocios jurídicos, un individuo tiene un derecho absoluto al mantenimiento de una determinada norma jurídica o de una interpretación legal. No hay un derecho subjetivo a la intangibilidad del ordenamiento jurídico.

Sin embargo, es claro que el desempeño del Estado debe estar siempre signado por el apego a la ley, una limitada discrecionalidad y una prohibición absoluta a la arbitrariedad.⁴⁵

Además, entre estos extremos (la intangibilidad del ordenamiento, por un lado, y la constante modificación normativa o incluso interpretativa, a veces con efecto retroactivo, por el otro) debe existir un punto intermedio que ilumine y proteja de manera adecuada la buena fe de los administrados. Que proteja una expectativa razonable conformada por aquél que actuó conforme a derecho.

Allí es donde tiene cabida para la justa solución del caso, tal vez como última ratio, el principio de confianza legítima.

II.- LA CONFIANZA LEGÍTIMA

Una serie de fundamentos elementales del derecho, directa o indirectamente, han sido destacados por la jurisprudencia y la doctrina como las fuentes del principio de confianza legítima. Ellos son, el estado de derecho, la seguridad jurídica, la buena fe, la dignidad humana, la equidad, la justicia natural y los derechos adquiridos, el efecto liberatorio del pago, entre otros.

De conformidad con este principio, los ciudadanos tienen el derecho a que determinadas normas, reglamentos o incluso procedimientos administrativos, establecidos por la administración, sean plenamente respetados, pues éstos son pautas establecidas que no deben variar constantemente ni radicalmente por parte de la administración, toda vez que los ciudadanos confían en que determinados trámites, operaciones y procedimientos se realicen de determinada forma y es con dicha regulación que acuden a ésta.⁴⁶

COVIELLO⁴⁷ destaca que el principio (Vertrauensschutz) surgió en el derecho alemán como una derivación del principio de seguridad jurídica (Rechtssicherheit), y se lo considera –junto con el último– como una de las consecuencias de los valores propios del Estado de Derecho.⁴⁸ Su formulación se dio a partir de mediados de la década del '50 del siglo pasado, como una reacción contra la rígida aplicación del principio de la legalidad en aquellos casos en que su seguimiento habría determinado la anulación de un acto administrativo ilegítimo en el seno de

45. BIDART CAMPOS, Germán, Tratado elemental de derecho constitucional argentino, Ediar, t. II-A, Buenos Aires, p. 224.

46. CAICEDO MEDRANO, Angélica Sofía, El principio de confianza legítima en las sentencias de la jurisdicción contencioso administrativa y su incidencia en la congestión de los despachos judiciales en Colombia, Revista Electrónica de la Facultad de Derecho, U de A, N° 1, Año 1, mayo-agosto 2009.

47. COVIELLO, Pedro José, La confianza legítima, ED 177:895/922.

48. MAURER, Hartmut, Droit Administratif, traducción de Michel Fromont, Paris, 1994, p. 28. PUISSOCHET, Jean Pierre, Vous avez dit confiance légitime, publicado en L'Etat de Droit. Melanges en l'honneur de Guy Braibant, Paris, 1996, p. 581. SCHWARZE, Jürgen, European Administrative Law, p. 946. GARCÍA MACHO, Ricardo, Contenido y límites del principio de la confianza legítima: estudio sistemático en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en Libro homenaje al profesor Luis Villar Palasí, Madrid, 1989, pp. 453 y ss.

la propia Administración de actos que habían conferido beneficios, de distinta índole, a los particulares, y en los que éstos obraron con buena fe.

Enseña WOEHLING⁴⁹ que, en materia de confianza legítima, corresponde hacer una distinción entre su dimensión objetiva y subjetiva. En su dimensión objetiva, la confianza legítima se fundamenta en las reglas que favorecen de manera general la relación entre el poder público y los ciudadanos. Esto constituye la protección abstracta de la confianza, por cuanto se trata de normas generales e impersonales que regulan situaciones para todos.

En su dimensión subjetiva, la confianza legítima se presenta como un mecanismo de interpretación y de conciliación de los conceptos jurídicos indeterminados y generales. Se presenta así como un principio que permite interpretar, modular o conferir, en los casos concretos, las reglas de derecho objetivo.

Obviamente ambas dimensiones coexisten, siendo la objetiva el referente general e impersonal y la subjetiva, la que interpreta, aplica y armoniza, al momento de su aplicación concreta.

A los alcances del principio de la confianza legítima, se recurre para poner a salvo derechos subjetivos ante cambios abruptos en las decisiones de la administración, respetándose la confianza que el individuo ha puesto en sus instituciones, en la continuidad de sus posiciones, la cual no puede ser desconocida porque sí, cuando de por medio existe la convicción objetiva de que una decisión perdurará o se mantendrá en el tiempo.

Este principio se aplica como una suerte de mecanismo conciliador, cuando la administración ha creado expectativas favorables para el administrado y lo sorprende al eliminar súbitamente esas condiciones. Por lo tanto, la confianza que el administrado deposita en la estabilidad de la actuación de la administración, es digna de protección y debe respetarse.⁵⁰

III.- LA CONFIANZA LEGÍTIMA Y LOS ELEMENTOS FUNDAMENTALES

Hildegard de Sansó⁵¹ realiza un interesante análisis en torno a los elementos fundamentales de la confianza legítima o expectativa plausible, como prefiere denominarla. Ellos son, los sujetos en los cuales opera, la conducta generadora de la expectativa, la expectativa como tal, las consecuencias que ésta genera y las materias sobre las cuales opera.

1. Los sujetos. El sujeto activo es cualquier individuo que pretenda de otro la asunción de una conducta determinada. El sujeto pasivo, en general, es la administración pública, de quien se espera una conducta determinada.

2. La conducta generadora. La conducta que crea la expectativa es la posición asumida por el sujeto pasivo en el sentido de interpretar determinadas normas en un sentido específico, atribuirle o negarle consecuencias jurídicas a ciertos hechos, respetar situaciones preestablecidas, acogerse a las costumbres o prácticas administrativas.

3. La expectativa. En este punto es importante tener presente que ésta no debe oponerse al ordenamiento jurídico. Es decir no puede existir una norma que se oponga a la satisfacción de la pretensión.

4. Las consecuencias. La consecuencia de la situación es el reconocimiento de la accionabilidad de la pretensión del sujeto activo (individuo) frente al sujeto pasivo (la administración).

IV.- LA CONFIANZA LEGÍTIMA Y SUS ORÍGENES EN EL DERECHO COMPARADO

En el derecho alemán, el principio de confianza legítima se fundamenta en la idea del *vertrauensschutz*, (*vertrauen*: confianza) y alude a la protección de la confianza. A pesar de que la idea estuvo

49. WOEHLING, Jean Marie, General report on legitimate expectation, Ponencia presentada en el XV Congreso Internacional de Derecho Comparado, Bristol, Inglaterra, 31/07/1998.

50. Corte Constitucional, Sentencia SU-360 de 1999, M.P. Alejandro Martínez Caballero, Bogotá, mayo 19 de 1999.

51. RONDÓN de SANSÓ, Hildegard, El principio de confianza legítima o expectativa plausible en el derecho venezolano, publicado en el sitio de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, www.acaderc.org.ar

latente tanto, en la jurisprudencia como en la doctrina de finales de los años veinte, el principio adquiere su verdadero desarrollo a partir de 1950, como producto de la jurisprudencia de la Corte Constitucional y de los Tribunales Administrativos.

En efecto, en 1950 una sentencia del Tribunal Administrativo Federal utilizó el concepto de Vertrauensschutz en materia de renovación de los actos administrativos y, en 1961, la Corte Constitucional, aludió al mismo concepto con respecto a la aplicación retroactiva de un incremento de impuesto sobre las sociedades.

Hildegard de Sansó⁵² destaca que, en ambos casos, es apreciable la tendencia de los organismos jurisdiccionales a proteger las situaciones individuales frente al Estado como una reacción contra el régimen totalitario que había sido derrocado. Esta protección es de tal naturaleza que se opone incluso al legislador para impedirle modificar una ley en una forma que lesione en forma excesiva los derechos adquiridos de los particulares.

Coviello⁵³ señala que en el derecho alemán la confianza legítima ha tenido aplicación preferentemente en la relación con el retiro de actos individuales cuyo objeto eran prestaciones pecuniaras y también en los supuestos de cambios legislativos o reglamentarios, cuando la nueva norma afecta las situaciones existentes. De esta manera, se ha destacado que la confianza legítima se opone a la retroactividad de las leyes y reglamentos, salvo casos excepcionales. También ha tenido aplicación en los supuestos de revocación de actos administrativos, por razones de oportunidad, mérito o conveniencia, en donde procede, dentro de ciertos límites, la indemnización al particular, en la medida que exista una situación de confianza digna de protección (ej. cuando se modificaron las condiciones de hecho o de derecho fundantes del dictado del acto, o cuando razones de interés público lo exigen).

En Alemania, el principio no sólo ha tenido recepción jurisprudencial sino también ha logrado consagración legislativa en la Ley sobre Procedimientos Administrativos de 1956 (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVFG), donde se regula el retiro de los actos administrativos y sus consecuencias, dejando a salvo la protección de la confianza. De acuerdo a la norma, el retiro puede tener efectos *ex nunc* o *ex tunc*, y a su vez, puede serlo antes o después de quedar firme. El retiro de aquellos actos por los que se confieren derechos o beneficios sólo puede tener efectos retroactivos cuando el particular ha tenido confianza en la validez del acto ilegítimo por el que se otorga un beneficio económico, en dinero o en especie, y su confianza, meritando el interés público, es digna de protección; a tal fin, se valora el grado del perjuicio que le ocasionaría la revocación. No goza de tal protección quien obtuvo el beneficio mediante engaño, amenazas o cohecho, o a través de datos (relevantes) falsos o incompletos, o cuando conocía la ilegalidad del acto o no la conocía como consecuencia de una grave negligencia.

No puede dejar de anotarse que el estudio y desarrollo que este principio ha tenido en Alemania, ha sido determinante para su posterior adopción en el derecho comunitario.

La Corte de Justicia de las Comunidades Europeas también ha desarrollado en profundidad el principio de confianza legítima. Su desarrollo se encuentra íntimamente ligado el principio de seguridad jurídica y el principio de respeto de los derechos adquiridos de los individuos.

García Macho⁵⁴ señala que la primera referencia circunstancial que el tribunal comunitario hiciera a este principio data de la década del sesenta. Puede citarse el caso "Lemmerz-Werk", en donde el tribunal comunitario aplicó el principio de confianza legítima frente a la exigencia del pago de compensaciones en forma retroacti-

52. RONDÓN de SANSÓ, Hildegard, El principio de confianza legítima o expectativa plausible en el derecho venezolano, op. cit.

53. COVIELLO, Pedro José, La Confianza legítima, op. cit.

54. GARCÍA MACHO, Ricardo, Contenido y límites del principio de confianza legítima: estudio sistemático en la jurisprudencia del tribunal de justicia, en Revista Española de Derecho Administrativo, N° 56, 1987.

vas. Luego, el principio se desarrolló ampliamente en la década del setenta. Es considerado un principio fundamental de la Comunidad –reconocido expresamente en la causa “Durbeck”- o como un principio que forma parte del orden jurídico de la Comunidad –así reconocido en la causa “Topfer”-

Los países anglosajones han hecho un particular e interesante desarrollo de los principios de seguridad jurídica (legal certainty) y de confianza legítima (legitimate expectations), que ha sido prácticamente paralelo al ocurrido en la comunidad Europea. Al buscar el motivo que justificaba la protección de ambas expectativas, Coviello destaca que Forsyth⁵⁵ consideraba que si el Ejecutivo asume, en forma expresa o práctica, un comportamiento determinado, el particular espera que tal actitud sea seguramente ulteriormente fundamental para el buen gobierno y sería monstruoso si el Ejecutivo pudiera libremente renegar de sus compromisos. La confianza pública (public trust) en el gobierno, concluye, no debe quedar indefensa.

En el derecho anglosajón, este principio tiene una íntima vinculación con el stoppel, que prohíbe a una persona que ha dado seguridad a otra, contradecirse en detrimento de aquella. Prohíbe retirar una seguridad que se había dado que aparentaba vincularla por un cierto lapso de tiempo determinado. Se trata de una figura ligada al derecho privado que se complementa con la figura de la legitimate expectations que actúa en la órbita del derecho público.

El principio fue introducido en el derecho inglés por el juez (Lords Justice) de la Corte de Apelaciones (Court of Appeals) Lord Denning en el caso “Schmidt v. Secretary of State for Home Affairs”, del año 1969.

En el ordenamiento jurídico español, el principio de confianza legítima se implementó vía jurisprudencial⁵⁶, inicialmente en 1989 el Tribunal Constitucional Español estudió la aplicación de la confianza legítima para proteger a un centro escolar que durante años se benefició de ciertas subvenciones que repentinamente le fueron modificadas. Luego el Consejo de Estado definió el principio como un valor de carácter general vinculado a los principios de seguridad jurídica, buena fe, interdicción de la arbitrariedad y otros con los que suele combinarse y que, por supuesto, no requiere la preexistencia de derechos subjetivos, que tienen otras vías de protección.

En España, el principio de confianza legítima fue inicialmente ponderado por el Tribunal Constitucional español para solucionar controversias donde generalmente pugnaban los principios de seguridad jurídica y legalidad, especialmente en los ámbitos de los derechos de los funcionarios públicos y de la intervención administrativa en algunos sectores económicos, tratando de dar protección a la existencia de derechos adquiridos, pero también en algunos casos de simples expectativas que se veían truncadas por modificaciones normativas⁵⁷.

En América latina, el principio también ha sido acogido. En el derecho colombiano el principio fue profundamente estudiado y elaborado por la jurisprudencia de la Corte Constitucional. La doctrina colombiana ha considerado que para la consolidación de la confianza legítima se deben verificar cuatro elementos fundamentales⁵⁸: a) la existencia de una relación jurídica que involucre a la administración y a los ciudadanos; b) la existencia de la palabra dada, que tenga existencia cierta en el ordenamiento jurídico y

55. FORSYTH, C.S., The provenance and protection of legitimate expectations, publicado en Cambridge Law Journal, 47, julio de 1988, citado por Coviello, op. cit.

56. CAICEDO MEDRANO, Angélica Sofía, El principio de confianza legítima en las sentencias de la jurisdicción contencioso administrativa y su incidencia en la congestión de los despachos judiciales en Colombia, Revista Electrónica de la Facultad de Derecho, U de A, N° 1, Año 1, mayo-agosto 2009.

57. GONZÁLES FERNÁNDEZ, Juan José, Una aproximación a los principios de seguridad jurídica, buena fe y protección de la confianza legítima en derecho administrativo, Revista de Noticias Jurídicas, abril de 2005, p. 3, citada por Caicedo Medrano, Angélica Sofía, op. cit.

58. VICENA CLEVESs, María José, El principio de confianza legítima en el derecho administrativo colombiano, Universidad Externado de Colombia, 2007, ps. 174/189.

que no tenga vigencia temporal; c) la conformación de la palabra dada con actos posteriores armónicos y coherentes con aquella, esto es la existencia de una cadena de conductas de la administración y d) la actuación diligente del administrado.

De conformidad con este principio, los ciudadanos tienen el derecho a que determinadas normas, reglamentos o incluso procedimientos, establecidos por la administración sean plenamente respetados, pues éstos son pautas establecidas que no deben variar constantemente ni radicalmente por parte de la administración, toda vez que los ciudadanos confían en que determinados trámites, operaciones y procedimientos se realizan de determinada forma y es con dicha regulación que acuden a ésta.⁵⁹

Conforme ha sentenciado la Corte Constitucional de Colombia, este principio se aplica como mecanismo para conciliar el conflicto entre el interés público y el privado cuando la administración ha creado expectativas favorables para el administrado y lo sorprende al eliminar súbitamente esas condiciones. La confianza que el administrado deposita en la estabilidad de la actuación de la administración es digna de protección y debe respetarse.⁶⁰

En otro pronunciamiento que merece destacarse, la Corte Constitucional destacó que en el estado social de derecho, a los individuos les debe acompañar la certidumbre de que las mutaciones jurisprudenciales no serán arbitrarias, que la modificación en el entendimiento de las normas no podrá obedecer a un hecho propio del fallador, que de presentarse un cambio intempestivo en la interpretación de las normas, el ciudadano tendrá derecho a invocar en su favor el principio de la confianza legítima, que lo impulsó a

obrar en el anterior sentido y que si su derecho a exigir total respeto por sus garantías constitucionales llegare a ser quebrantado por el juez ordinario, podrá invocar la protección del juez constitucional.⁶¹

Es un corolario de aquel de la buena fe y consiste en que el estado no puede alterar, de manera súbita, las reglas de juego que regulaban sus relaciones con los particulares, sin que les otorgue a estos últimos un período de transición para que ajusten su comportamiento a una nueva situación jurídica.⁶²

V.- LA CONFIANZA LEGÍTIMA EN LA ARGENTINA

En nuestro medio, Coviello⁶³ analizó este principio en profundidad con una detallada revisión de la jurisprudencia comparada y nacional, a cuyas valoraciones remitimos.

Resulta especialmente importante destacar la doctrina del caso “Industria Maderera Lanín S.R.L.”⁶⁴ En este precedente, la Corte Suprema destacó que al haber frustrado las expectativas, la administración ha incurrido en una conducta discriminatoria y entorpecedora del ejercicio de los derechos de la accionante, excediendo la razonabilidad propia de los actos administrativos, por lo que procede imputarle cumplimiento irregular de sus funciones a quienes tuvieron a su cargo la decisión del asunto, circunstancia que obliga a la demandada a recuperar los daños causados con tal motivo.

En este pronunciamiento la Corte utiliza la misma terminología del derecho inglés y también existen coincidencias en los elementos exigidos para la configuración de la confianza legítima.

59. CAICEDO MEDRANO, Angélica Sofía, El principio de confianza legítima en las sentencias de la jurisdicción contencioso administrativa y su incidencia en la congestión de los despachos judiciales en Colombia, op. cit.

60. Corte Constitucional, Sentencia SU-360 de 1999, Alejandro Martínez Caballero, Bogotá, mayo 19 de 1999.

61. Corte Constitucional, Sentencia SU-120 de 2003, M.P. Alvaro Tafur Galvis, Bogotá, febrero 13 de 2003.

62. Corte Constitucional, Sentencia C-131 de 2004, M.P. Clara Inés Vargas Hernández, Bogotá, febrero 19 de 2004.

63. COVIELLO, Pedro José, La Confianza legítima, op. cit.

64. CSJN, Fallos 298:223; ED 73:717.

En primer lugar, existe una actuación administrativa enmarcada en la competencia asignada por el ordenamiento. Luego, existe un compromiso tergiversado posteriormente por un comportamiento arbitrario de la administración. Y, finalmente, ello frustra una razonable expectativa del administrado.

En el caso, conforme destaca Coviello, la Corte ponderó, que nada impedía que la Administración denegara el pedido de explotación a la actora, si lo mismo hubiera hecho con otros permisos de explotación, puesto que así la interpretación rígida habría sido pareja para todos; no fue sin embargo así, y esto es lo que la Corte no admite.

También resulta importante destacar la causa “Eugenio Bellora e Hijos S.C.”⁶⁵. Coviello aquí destaca que en este caso se configuró una situación de confianza legítima en la actora, dado que la D.G.I. había actuado, al momento de responder a la consulta formulada, en su carácter de intérprete y, la respuesta ostentaba entonces, carácter vinculatorio. Existía aquí un cambio de doctrina administrativa en materia fiscal, que en el derecho francés, como lo recuerda Puissochet, da lugar a la garantía del contribuyente contra las consecuencias perjudiciales de tal cambio.

En el caso existía una situación subjetiva nacida de la confianza depositada en el asesoramiento del órgano fiscal, que, además, era legítima porque partía de la competencia específica asignada por el ordenamiento al agente que lo había formulado.

En materia contractual, la Corte Suprema también ha señalado que resulta dable exigir a las partes un comportamiento coherente ajeno a los cambios de conductas perjudiciales, desestimando toda actuación que implique un obrar incompatible con la confianza que —merced a actos anteriores— se ha suscitado en el otro contratante.⁶⁶

La Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo⁶⁷, por su parte, en la causa “Itoiz” también se ha pronunciado en este sentido. Ha señalado que sea que tomemos como punto de partida los principios del estado de derecho, la buena fe o la equidad, sea que hagamos referencia a la legitimate expectation, a la vertrauensschuts o a la confianza legítima, frente a la comprobación de la existencia de un comportamiento jurídicamente relevante de intereses legítimos de los ciudadanos en razón de una variación de dicho comportamiento, no resultaría razonable considerar a la situación como indigna de protección por parte del orden jurídico. En este precedente la Cámara, siguiendo a Pielow-⁶⁸ destacó que para la aplicación del principio resulta necesario la configuración de los siguientes requisitos: a) una actividad administrativa que provoca; b) la confianza digna de protección del administrado y c) la desviación de la administración de la expectación del individuo.

En la misma línea se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires en la causa “Vaccaro Hnos.”⁶⁹ En el caso la Corte destacó que la protección de la legítima confianza depositada por el contratista en función de un vínculo jurídico perfeccionado y compatible con la norma de específica de aplicación, se halla relacionada con la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la administración y los particulares y tiende a morigerar el impacto negativo que ciertas medidas administrativas contradictorias o contrarias a la expectativa inducida por la razonable estabilidad en los actos públicos.

Por su parte, también cabe destacar que el propio Procurador del Tesoro de la Nación sostuvo que el mantener la congruencia de conductas asumidas, se facilita el buen orden administrativo y la certidumbre que debe imperar como

65. CSJN, ED 149:335.

66. CSJN, Fallos 311:971.

67. Cam. Nac. Cont. Adm., Sala IV, “Itoiz Carlos Mario y otros c/UBA”, 19.05.2000.

68. PIELOW, Johann Christian, *El principio de la confianza legítima en el procedimiento y las relaciones jurídico-administrativas*; IV Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo, ed. Funeda, Caracas, 1998.

69. Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, 24/08/2011, “Vaccaro Hnos. c/ Provincia de Buenos Aires”, ED del 29/02/2012 con nota de Eugenia Mara Cardelli.

exigencia insoslayable en el accionar del Estado.⁷⁰

No existe razón alguna para que los ciudadanos no tengan derecho a confiar en que el Estado debe ser coherente y congruente con sus conductas anteriores. En este punto cabe subrayar que al Estado como sujeto de derecho público debe quizás más que nadie respetar este principio básico. El hecho que la Administración tenga como objeto el bien común no autoriza a librarla de ataduras morales, pues debe actuar como el primer custodio de la buena fe en las relaciones jurídicas. Y no puede ni debe sorprender a los particulares con cambios de actitud que no serían tolerados en el derecho privado. Por el contrario le cabe cumplir una función moralizadora para dar el ejemplo de una conducta consistente y confiable.⁷¹

En esta línea Mairal⁷² destaca que parece difícil considerar al Estado excluido de la obligación de respetar un principio básico del derecho y la moral como lo es el de la buena fe. Tan intensa y múltiple es la intervención estatal en la vida cotidiana de los particulares que la no vigencia del principio de la buena fe respecto a la administración significaría que un vasto sector de las relaciones jurídicas quedaría fuera del amparo de una regla tan cardinal.

VI.- LA CONFIANZA LEGÍTIMA Y EL DERECHO ADUANERO

VI-1.- Consideraciones generales

Esta construcción de la doctrina alemana que se ha expandido en el mundo del derecho, tiene ciertamente aplicación concreta en el campo del Derecho Aduanero.⁷³

En esta materia resulta especialmente interesante analizar este principio en relación a los

cambios de interpretación de la administración y sus facultades de revisión de las operaciones aduaneras.

En nuestro medio y en general, el principio se encuentra íntimamente vinculado a la buena fe, al principio de seguridad jurídica y al concepto de certeza. La primera aproximación al principio de seguridad jurídica en materia tributaria podemos encontrarla en una de las obras fundamentales de economía política la “Investigación sobre la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones”.

En esta célebre obra, Adam Smith nos ilustró sobre el papel del Estado y los principios de la imposición. Destacó que la imposición debe fundarse en los principios de igualdad, certidumbre, comodidad de pago y economía en la recaudación. En relación a la certeza del impuesto sentenció que es de tal importancia que incluso la desigualdad en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande como la más leve incertidumbre en lo que corresponda pagar.

Es un derivado necesario del Estado de Derecho en donde gobierna la ley que establece, de manera previsible, las normas a las cuales los individuos deberán ajustar su accionar. Es una emanación de la idea de justicia y exige la protección de la posición jurídica una vez obtenida. Es una garantía que asegura a los administrados la certeza sobre sus acciones y negocios jurídicos, limitando los actos de gobierno arbitrarios. Implica la supremacía de la ley frente a los actos de gobierno.⁷⁴

Torres ha señalado, que la seguridad jurídica es la confianza sobre las consecuencias jurídicas de los actos o negocios jurídicos. Se manifiesta como certidumbre del derecho y eliminación de la arbitrariedad actuando en conjunción con los principios de legalidad y justicia. Establece una relación entre la ley y lo justo y se proyecta en el

70. Procuración del Tesoro de la Nación, Dictamen del 20/10/86.

71. PIAGGI, Ana I, Reflexiones sobre dos principios basilares del derecho: la buena fe y los actos propios, publicado en el sitio www.catedra-piaggi.com.ar

72. MAIRAL, Héctor, La doctrina de los actos propios y la administración pública, Ed. Depalma, 1994, Buenos Aires, p. 52.

73. En nuestro medio quien se ha ocupado del particular es CAMAÜER, Fernando, La confianza legítima, publicado en la Revista de Estudios Aduaneros, N° 20, p. 55/57, oportunidad en la cual destacó su aplicación concreta por parte de la jurisprudencia en la causa “IBM”.

74. BADENI, Gregorio, Tratado de Derecho Constitucional, T. II, pág. 1073, Ed. La Ley.

principio de razonabilidad, garantía implícita en la Constitución Nacional.⁷⁵ Casás, por su parte, destacó que los cambios de criterio interpretativo que pudieran adoptar los organismos fiscales no pueden ser aplicados de manera retroactiva.⁷⁶

La Corte Suprema ha señalado que los cambios en el criterio impositivo sólo rigen para el futuro, aunque incluso hubiere mediado error en los funcionarios, por cuanto exigencias notorias tanto de la estabilidad de los negocios jurídicos como del orden justo de la coexistencia, imponen el reconocimiento de la existencia de agravio constitucional en la reapertura de cuestiones definitivamente concluidas sobre la base de una modificación posterior e imprevisible del criterio pertinente en la aplicación de las leyes que rigen el caso.⁷⁷ El tribunal superior también ha señalado que la aplicación retroactiva de los cambios interpretativos afecta seriamente el derecho de propiedad de los contribuyentes.⁷⁸

Este valor de certeza permite a los administrados desarrollar sus actividades comerciales y proyectar sus inversiones con la certidumbre que se deriva de la supremacía de la ley frente a la conducta de los individuos y la actuación de los gobernantes. Es indudable que este valor de certeza debe ser también respetado en los supuestos en los cuales la administración concreta un cambio de interpretación de las normas legales aplicables.

Una nueva interpretación general no puede alcanzar a situaciones y actividades realizadas y concretadas en vigencia de la anterior interpretación sostenida por las autoridades. La estabilidad, la buena fe, la confianza legítima y la seguridad jurídica exigen que los cambios interpretativos se apliquen para el futuro y no se revisen las consecuencias de los actos pasados. De lo

contrario el caos jurídico que supondría la continua revisión de las acciones se vería avalado, en desmedro de lo sustentado por nuestra Carta Magna.

VI-2. La confianza legítima y los tributos aduaneros

En materia aduanera y más concretamente en los tributos aduaneros, el principio de confianza legítima, debe coexistir con la facultad de revisión de la administración fiscal y el principio de indisponibilidad de la renta pública. En efecto, como anticipamos, el Código Aduanero estableció como facultad del Administrador Nacional de Aduanas “efectuar la revisión de las actuaciones y documentos aduaneros una vez concluida su tramitación ante las aduanas y, de conformidad con las disposiciones aplicables, formular rectificaciones y cargos, así como disponer las devoluciones que correspondieren”.⁷⁹

En función de esta facultad delegada en el hoy Director General de Aduanas, le compete a la Administración la revisión de las operaciones luego de producido el libramiento de la mercadería.

En el curso de esta revisión podrá suceder que el funcionario aduanero considere que el administrado ha pagado tributos en menos o percibido estímulos a la exportación en más, o incluso, que en el caso se ha cometido una infracción aduanera y por tanto se impone la formulación de una liquidación tributaria suplementaria o el reclamo de restitución de estímulos pagados en forma indebida o la formulación de la imputación y la disposición de corrida de vista para la defensa del imputado.

75. TORRES, Agustín, Seguridad jurídica y jurisprudencia tributaria, ED 200:638.

76. CASÁS, Osvaldo “El principio de reserva de ley en materia tributaria”, T II, p. 805. CSJN, 20/11/72, in re “Armando Garibotti c/Aduana de la Nación” (Fallos 284:232).

77. CSJN, 16/10/57, in re “Cía. Arg. de Electricidad CADESA (Fallos 239:58); 17/02/64, in re “Ingenio y Refinería San Martín del Tabacal” (Fallos 258:17); 21/06/65, in re “A.P. Green Argentina SA” (Fallos 262:60); 25/08/67, in re “Cifuni” (Fallos 268:446); entre muchos otros.

78. CSJN, 02/04/67, in re “Ernesto N. de Milo (Fallos 267:247); 26/10/70, in re “Cafés, Chocolates Aguilas y Productos Saint Hnos. SA” (Fallos 278:108); 26/11/81, in re “Loma Negra CIASA” (Fallos 303:1876); 15/03/83, in re “La Plata Cereal c/ANA” (Fallos 305:283).

79. Conf. art. 23, inc. d), del C.A., derogado por el Decreto 618/97, en cuyo art. 9º, ap. 2º, inc. d), se redactó una norma de contenido sustancialmente idéntico.

Sin embargo, está claro que esta facultad revisora no puede ir en detrimento de la garantía constitucional del derecho de propiedad ni del principio de estabilidad jurídica, ni tampoco en detrimento del principio de confianza legítima.

En materia tributaria aduanera, el art. 793 del C.A. procuró lograr un equilibrio ajustado entre las garantías constitucionales de los administrados y las facultades de revisión de la Administración. Entendemos que logró un justo equilibrio al determinar que las liquidaciones suplementarias no podrán fundarse en una interpretación de la legislación tributaria que se hubiere adoptado con posterioridad al momento del pago originario y que modificare una interpretación general, hasta entonces vigente, de conformidad con la cual dicho pago hubiere sido efectuado.

En el apartado 2 de la citada disposición legal se estableció que la interpretación general de las normas aplicables que hacía nacer en cabeza del administrado su derecho a la no revisión, debía ser una interpretación sostenida por el Poder Ejecutivo, el Ministro de Economía, el Secretario de Hacienda o el Administrador Nacional de Aduanas. Ello no podía ser de otra manera, dado que el art. 30 del C.A. -hoy derogado por el Decreto 618/97- expresamente establecía que la facultad de impartir normas generales para la interpretación del Administrador Nacional no podía ser delegada.

Resulta claro que, en la interpretación general y armónica de las disposiciones del Código Aduanero, únicamente el Administrador Nacional de Aduana o sus superiores, tenían facultad para impartir normas interpretativas. De allí que tanto la interpretación generadora del derecho del administrado como la nueva norma que cambiaba el criterio debían ser impartidas por la máxima autoridad aduanera, no siendo delegable esta interpretación en funcionarios de inferior jerarquía.

El significativo aumento del tráfico internacional de mercaderías y la celeridad que demanda el

comercio internacional han generado cambios normativos en esta materia. En efecto, el Decreto 618/97 ha contemplado la delegación de las facultades de interpretación.⁸⁰ De allí que las normas generales interpretativas pueden ser dictadas por el Administrador o determinados funcionarios jerárquicos de la Aduana con facultades delegadas.

Por consiguiente, desde la vigencia del Decreto 618/97 y visto la delegación autorizada, el art. 793 del C.A. debe entenderse conjuntamente con las normas que establecen las facultades de interpretación del Administrador Nacional de Aduanas. En consecuencia, desde la vigencia del Decreto 618/97, y visto que las normas generales interpretativas pueden ser dictadas o impartidas por funcionarios aduaneros competentes de inferior jerarquía, la interpretación general a la que alude el apartado 2º puede ser impartida por funcionario de inferior jerarquía con facultades otorgadas para impartir normas interpretativas.⁸¹

De lo contrario, una interpretación literal del apartado 2 del art. 793 del C.A., sin tener en cuenta el resto del ordenamiento jurídico aplicable, nos llevaría al absurdo de entender que una interpretación general producida por un funcionario de jerarquía de la Aduana, con facultades de interpretación delegadas, resulta válida a los efectos de su inmediata aplicación por los funcionarios aduaneros y los administrados, y no resultaría aplicable como interpretación general a efectos de resguardar el principio de estabilidad en los supuestos de revisión de las operaciones aduaneras.

Conforme tiene dicho la Corte Suprema, el alcance de las normas impositivas debe determinarse computando la totalidad de las disposiciones que las integran, para que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con las reglas de una razonable y discreta interpretación⁸²; y debe efectuarse mediante una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen y de las razones que lo informan, procurando determinar la voluntad normativa.⁸³

80. Conf. art. 4º del Decreto 618/97.

81. COTTER, Juan Patricio, El debido proceso y los derechos de los administrados, trabajo presentado en las I Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, Errepar, Buenos Aires, 2009, p. 133/143.

82. CSJN, 16/07/96, ED 173:306; entre muchos otros.

83. CSJN, 20/08/96, in re Fundación Enrique Navarro Viola, RED 31:454.

Esta interpretación que aquí propiciamos en aras del principio de estabilidad, de buena fe y en última instancia de seguridad jurídica y de protección de la legítima confianza de los administrados, ha sido compartida recientemente por la Corte Suprema de Justicia en el fallo “Itapesca”⁸⁴. En este pronunciamiento ha reconocido plenamente la aplicación y vigencia de la disposición contenida en el art. 793 del C.A. en cuanto determina que la liquidación tributaria suplementaria no puede fundarse en una interpretación que se hubiere adoptado con posterioridad al momento del pago originario y que modificare la interpretación general hasta entonces vigente, aunque ésta primera interpretación no hubiere sido impartida por el Señor Director General de Aduanas.

Es de destacar que “Itapesca” sigue el criterio de la Corte sentado por “Garibotti”⁸⁵. La Corte tiene sentenciado que el error en cuanto a la corrección del ejercicio de sus propias y exclusivas atribuciones por parte de las autoridades receptoras de impuestos no perjudica al contribuyente, en tanto no haya mediado dolo o culpa grave de éste ya que exigencias notorias tanto de la estabilidad de los negocios jurídicos como del orden justo de la coexistencia, imponen el reconocimiento de la existencia de agravio constitucional en la reapertura de cuestiones definitivamente finiquitadas y sobre la base de una modificación posterior e imprevisible del criterio pertinente en la aplicación de las leyes que rigen el caso.⁸⁶

Esta doctrina sigue una antigua tradición jurisprudencial de nuestro más alto tribunal sentada el 27 de junio de 1871 en los autos “Don Manuel Ocampo c/Administración de Rentas de Rosario” en el cual se haya implícita la protección de legítima confianza en materia tributaria.⁸⁷

De allí que pueda sostenerse que la Aduana puede modificar sus criterios de interpretación y esta interpretación pueda ser fijado por funciona-

rios competentes al efecto con facultades delegadas. También resulta evidente que estos cambios de interpretación no pueden afectar los derechos adquiridos por los administrados que han obrado anteriormente a amparo de la interpretación general sostenida por la Aduana al momento de los hechos.

Sin duda alguna, estas consideraciones se enmarcan en el principio de confianza legítima. Siguiendo a Pielow-⁸⁸ para la aplicación del principio resulta necesario la configuración de los siguientes requisitos: a) una actividad administrativa que provoca; b) la confianza digna de protección del administrado y c) la desviación de la administración de la expectativa del individuo. Requisitos, todos ellos, configurados en los supuestos analizados de reclamos tributarios sustentados en una revisión de la administración realizada en clara desviación de la expectativa de los administrados que obraron teniendo en vista no sólo las normas legales aplicables al momento de los hechos, sino considerando la interpretación propiciada por los propios funcionarios competentes.

En materia tributaria aduanera, y en el marco de la revisión de la administración de los criterios aplicables a la tributación, vemos claramente que el principio de confianza legítima encuentra sustento normativo en la adecuada interpretación del art. 793 del C.A.

VI- 3.- La confianza legítima y las infracciones aduaneras

Como destaca Camaüer, existe un desarrollo concreto sobre este principio de confianza legítima en los casos de las infracciones aduaneras.

Sobre el particular, la jurisprudencia⁸⁹ señaló que se configura una situación de legítima confi-

84. CSJN, 31/05/05, in re “Itapesca SACI - Proyesur SA (TF 9848-A) c/DGA”.

85. Fallos 284:232.

86. Doctrina reiterada, entre muchos otros, en autos “Bernasconi SA” del 12/11/98.

87. Fallo citado por CASÁS, José Osvaldo “Principios Jurídicos de la Tributación”, p. 370 de la obra colectiva “Tratado de Tributación”, T. I, Director Horacio García Belsunce, Astrea.

88. PIELOW, Johann Christian, El principio de la confianza legítima en el procedimiento y las relaciones jurídico-administrativas, op. cit.

89. CSJN, IBM, 07/05/98, ED 179:712.

anza, 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. Señaló el tribunal que 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 constitucional.

En el caso, en el cual se imputaba al administrado haber cometido una infracción al régimen de importación temporaria, el tribunal señaló que la actora había procedido de conformidad con la interpretación aceptada entonces por la Aduana. Razón por la cual, el sentenciante consideró que no correspondía formular reproche alguno. El pronunciamiento destacó que la Corte ha señalado desde antiguo la necesidad de que los administrados conozcan de antemano las reglas claras de juego a las que atenerse en aras de la seguridad jurídica y destacó la especial prudencia que debe presidir la aplicación en el tiempo de los nuevos criterios.

En las infracciones aduaneras, el principio de confianza legítima tiene una íntima vinculación a la disposición contenida en el art. 902 que establece que no corresponde aplicar sanción a quien cumple con los deberes a su cargo. Va de suyo que cuando el administrado adecua su accionar a una práctica consuetudinaria sostenida en el tiempo por la Aduana, procedimiento validado implícita o directamente en diversas operaciones aduaneras, cumple con las obligaciones a su cargo.

El principio de confianza legítima, se encuentra directamente relacionado con la debida tutela que merece el accionar del administrado, conforme una serie de comportamientos coincidentes por parte del organismo aduanero que llevaron a la convicción de la validez del procedimiento fiscal hasta entonces seguido.

Cierto es que, en tal marco, la conducta del administrado no merece reproche y consecuentemente, no hay culpa en tal accionar. En esta línea, la Corte Suprema ha señalado que solamente

puede ser reprimido con una sanción aquel a quien la acción punible le sea aplicable tanto objetiva como subjetivamente y expresamente destacó que “... es principio fundamental en materia penal el de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente”⁹⁰

La doctrina también ha señalado que los principios fundamentales que rigen el derecho penal clásico han sido elaborados, según es sabido, en un largo proceso histórico cuyo sentido ha sido el de una paulatina afirmación de los derechos y garantías individuales. De ahí que no sea posible, sin graves riesgos para esos derechos y garantías, echar por la borda tan valioso repositorio de normas tutelares, pues con ello se dejaría indefensos a los justiciables frente a las posibles demasías de los órganos del Estado.⁹¹

La doctrina ha señalado que la sanción requiere un mínimo grado de culpa para resultar ajustada. Enseña Righi que la imposición de una pena no sólo está condicionada a la realización de una acción típica y antijurídica, sino que además requiere que el autor sea culpable. Y agrega, el citado autor, que este requisito de culpabilidad se cumple cuando se puede reprochar al autor la comisión del hecho. Se entiende pues la culpabilidad como la reprochabilidad. La culpabilidad consiste entonces en el reproche que se formula al autor del hecho injusto realizado. Supone entonces una valoración negativa que se formula al autor, por no haber observado una conducta conforme a derecho. Para el ordenamiento jurídico penal, es responsable quien realizó el acto de infracción a la norma, habiendo podido motivarse por su cumplimiento.

La culpabilidad, como señalamos, es igual a reprochabilidad, es decir solo puede ser sancionado el sujeto a quien se le puede reprochar la conducta realizada, lo que no sucede con quienes en el momento del hecho no pudieron motivarse normalmente. Puede, en este sentido, formularse una

90. CSJN, 02/09/68, “S.A. Parafina del Plata” (Fallos 271:298).

91. AFTALION, Enrique, Las sanciones en el derecho penal económico, LL 90-701/714.

regla general, según la cual no es reprochable el comportamiento de aquellos sujetos a quienes, en el momento del hecho, no se les podía exigir una conducta diversa o distinta.

Sin perjuicio de lo expuesto, en orden al criterio de responsabilidad subjetiva, corresponde tener presente que la Corte Suprema ha determinado la presunción de culpabilidad ínsita en los elementos materiales del accionar del sujeto activo de la infracción. Por regla general, visto la dificultad de determinar el elemento subjetivo, que tornaría en ilusorias muchas normas represivas, las infracciones aparecen entonces a priori como de naturaleza objetiva al producirse una inversión de la carga de la prueba.⁹² En el mismo sentido, la Corte Suprema consideró que la carga de la prueba cabe a la recurrente en materia de la multa impuesta ya que, en presencia de la materialidad de la infracción, incumbe al contraventor la prueba de descargo⁹³ para lo que no basta la alegación de la ignorancia de los preceptos legales.⁹⁴

En el régimen infraccional aduanero, se impone la aplicación del principio de confianza legítima. La conducta del administrado que cumplió con las obligaciones a su cargo (art. 902), a partir de la interpretación general de las normas aplicables sostenidas por la aduana a partir de la práctica consuetudinaria, merece ser protegida.

Corresponde entonces al administrado acreditar que su conducta no merece reproche, considerando que ha obrado –conforme señalara la Corte en la causa “IBM”– siguiendo una serie de comportamientos coincidentes por parte del organismo aduanero que llevaron a la convicción de la validez del procedimiento fiscal hasta entonces seguido.

VII.- REFLEXIONES FINALES

El Estado de Derecho supone, en esencia, la primacía de la ley por sobre la voluntad caprichosa de los gobernantes. Supone un sistema jurídico-político que ha reemplazado la voluntad del gobernante por la voluntad de los gobernados, expresada a través de sus órganos representativos. Supone el imperio de la ley.

La Seguridad Jurídica, es el fruto o la resultante de la aplicación día a día de las reglas que gobiernan el estado de derecho.⁹⁵ Cuando los poderes respetan el orden constitucional establecido y logran que tenga vigencia efectiva y no sólo formal, se vive en un clima de seguridad jurídica. Esta supone haber eliminado o tener capacidad para corregir la arbitrariedad en el proceder del Estado y al mismo tiempo tener potestad para reducir la discrecionalidad del funcionario.

Bidart Campos⁹⁶ destaca que resulta fundamental el afianzamiento del sentimiento de seguridad, visto que el hombre moderno necesita sentirse seguro, necesita saber de antemano lo que debe hacer, qué es lo que tiene que obedecer, que es lo que le pueden mandar que haga u omita. Con la certeza de que la voluntad individual de los gobernantes no podrá darle órdenes o imponerle obligaciones que no dimanen la ley, se siente ya liberado de las sugerencias de la duda, de la desconfianza, de la intranquilidad.

La confianza que el administrado deposita en la estabilidad de la actuación de la administración, es digna de protección y debe respetarse. Los ciudadanos tienen el derecho a que determinadas normas, reglamentos o incluso procedi-

92. CSJN, 08/06/93, “Wortman, Jorge Alberto y otros”, citado por GARCÍA VIZCAINO, Catalina, Derecho Tributario, t. II, Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 263. (Fallos 316:1313)

93. CSJN, Fallos 198:310.

94. CSJN, Fallos 182:384.

95. BIANCHI, Alberto, Del estado de derecho a la seguridad jurídica, ED 162:1209.

96. BIDART CAMPOS, Germán, Derecho Constitucional, realidad, normatividad y justicia, Ediar, Buenos Aires, 1966, t. I, p. 111, cita de Bianchi, op. cit.

mientos, establecidos por la administración, sean plenamente respetados, pues éstos son pautas establecidas que no deben variar constantemente ni radicalmente por parte de la administración, toda vez que los ciudadanos confían en que determinados trámites, operaciones y procedimientos se realizan de determinada forma y es con dicha regulación que acuden a ésta.

Los cambios de interpretación de las normas aplicables, los cambios de procedimientos y las

revisiones operativas, son necesarias y valiosas para la administración. La experiencia y la aplicación concreta de las normas, pueden inducir cambios saludables para la administración. Sin embargo, estos cambios no deben ni pueden avasallar los derechos de los administrados. Deben aplicarse a las nuevas operaciones aduaneras. De ninguna manera el cambio justifica la revisión de todo lo actuado anteriormente por los administrados siguiendo los criterios o prácticas administrativas antes vigentes.

