

# El Derecho Financiero y Tributario y su Relación con el Derecho Privado

Sebastián Parmenion Espeche\*

## Resumen:

El presente artículo busca vislumbrar cómo el Derecho Financiero y Tributario está inserto en la unidad del Derecho en general, resultando importante para su comprensión el conocimiento del Derecho Público y Privado. Por ello, el autor analiza cómo se aplica en forma subsidiaria el Derecho Privado al Derecho Financiero a través del reenvío que realiza la propia legislación fiscal o por disposición expresa de la civil. Destacamos en esta introducción cómo la construcción dogmática de la obligación tributaria tuvo su origen y razón de ser en la de la obligación civil.

Finalmente el autor explica cómo los Principios Generales del Derecho necesariamente se aplican al Derecho Financiero. Así, los principios de buena fe, abuso del derecho, y la doctrina de los actos propios, son principios universales aplicables a todo el Derecho e inexcusablemente al Derecho Financiero y Tributario.

## Palabras clave:

Derecho Financiero – Derecho Tributario – Derecho privado – Autonomía del Derecho Tributario – Obligación tributaria – Buena fe – Abuso de derecho – Doctrina de los actos propios

## Abstract:

The purpose of this paper is to glimpse as the Tax Law is inserted in the unit of general law, being important for understanding the knowledge of public and private law in general.

In the second part of the paper, the author analyzes how private law applies to the financial subsidiary way through forwarding making the tax law itself or by express provision of the civil. He emphasizes in this introduction as dogmatic construction of the tax liability, originated and rationale in civil liability.

Finally the author explains how general principles of law necessarily apply to financial law. Thus, the principles of good faith, breach of law, and the doctrine of estoppel, are universal principles applicable to every right and inexcusably financial and tax law.

## Keywords:

Financial law – Tax law – Private law – Autonomy of tax law – Tax liability – General principles of law – Good faith – Abuse of rights – Estoppel

## Sumario:

1. Introducción – 2. La obligación tributaria y civil – 3. La aplicación supletoria de las normas del Derecho Privado – 4. Los principios generales del Derecho – 5. Conclusiones

\* Abogado por la Universidad de Buenos Aires (1997). Es miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y ha participado de diversos congresos y conferencias referidos a temas de actualidad en el área de su especialidad. Es profesor titular de Finanzas Públicas y Derecho Financiero en la Universidad Católica de Salta; Sub-Director del Instituto de Derecho Tributario. La Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, "Instituto de Ciencias Jurídicas y Sociales en la Región Noroeste", lo ha designado como secretario general de la sección noreste y la Cámara Federal de Apelaciones de Salta, para actuar como conjuer ante los Juzgados Federales de Salta Nº 1 y Nº 2.

## 1. Introducción

En los albores del estudio del Derecho Financiero, y en particular del Derecho Tributario, la legislación financiera dependió en gran medida de los conceptos brindados por el Derecho Privado, todo ello estuvo influenciado en los tiempos en los cuales esta materia tuvo una perspectiva económica, influenciada claramente por la escuela clásica inglesa que pregonaba la libertad económica y la protección de la propiedad privada.

A comienzos del siglo XX, con motivo de los avances en los estudios del Derecho Financiero, esta ciencia empezó a elaborar una legislación propia, aunque nunca pudo abandonar totalmente los preceptos del Derecho Privado que continuaron aplicándose supletoriamente.

Teniendo esto en cuenta, nosotros nos enrolamos en la posición que considera como verdaderamente autónomo al Derecho Tributario sustantivo o material únicamente; el Derecho Financiero no es bajo ningún punto de vista científicamente autónomo, no hay sistematización normativa, principios jurídicos o instituciones jurídicas homogéneas que puedan escindirlos como una rama del Derecho jurídicamente independiente, la realidad y la complejidad del estudio de esta disciplina exige necesariamente nutrirlo no solo del Derecho Constitucional, Administrativo, Penal, Internacional y Procesal, pero no solo de estas ramas del Derecho Público, sino también con el Derecho Privado que tiene Principios Generales del Derecho y de la relación jurídica obligacional que también forman parte del Derecho Financiero.

Consideramos que el hecho que el Derecho Financiero no sea una rama jurídica autónoma, en modo alguno no pone en luto o en un plano inferior a esta disciplina jurídica, por el contrario es su especial característica singular que requiere el verdadero conocimiento de todo el Derecho, para así adentrarse en las particulares características de complejidad que el mismo posee, que lo hace una disciplina jurídica excepcional, viva y dinámica que exige necesariamente su estudio didáctico especializado.

La unidad del Derecho en el estudio del Derecho Financiero se hace de una realidad inigualable a diferencia de otras ramas jurídicas, el fenómeno financiero y la ciencia de las Finanzas requiere el conocimiento previo de todo el Derecho, empero la autonomía didáctica de esta rama del Derecho se motiva por cuestiones técnicas y prácticas de enseñanza que reivindica su estudio en forma

unitaria e independiente de otras ramas del Derecho.

Resulta verdaderamente imposible estudiar el Derecho Financiero, escindiéndolo en partes independientes y que estas sean adoptadas por el Derecho Constitucional, Administrativo, Penal, Internacional y Procesal; se caería así en el error y la abstracción jurídica de su verdadera comprensión.

Estas cuestiones no son meramente dogmáticas o teóricas, sino que tienen una notable practicidad y realidad, pues por un lado la autonomía didáctica requiere el estudio del Derecho Financiero en forma separada e independiente de otras ramas jurídicas para que se tome conocimiento de su complejidad y de ahí se parta a su aprendizaje. En cambio, cuando concluimos que el Derecho Financiero o Tributario no es científicamente autónomo, entendemos que en su dinamismo y vivencia diaria debemos aplicarlo teniendo en cuenta la totalidad del Derecho, y obviamente sus particulares especialidades, para así arribar a la solución más justa posible que nos presente la realidad en un espacio y tiempo determinado.

El dinamismo, la realidad, la complejidad, los conocimientos esenciales de la ciencia de las Finanzas y la necesaria interconexión con otras ramas del Derecho son características propias del Derecho Financiero que lo han convertido, a nuestro modo de ver, en la más fascinante disciplina jurídica de estudio en la actualidad.

## 2. La obligación tributaria y civil

Ejemplo de ello es lo manifestado por Cortés Domínguez<sup>1</sup> cuando dice que un sector de la doctrina, en la que se encuentra Giannini y en el que cabe integrar también a Berliri, Allorio y Tesoro, seguidos en España por Sainz de Bujanda y Vicente – Arche, mantiene la tesis de que la obligación tributaria es igual, al menos estructuralmente, a la obligación del Derecho Civil. Basciu apoya la tesis de Giannini (la deuda impositiva, considerada en su intrínseca estructura jurídica, no se distingue de la obligación de Derecho privado) con los siguientes argumentos:

*No existe duda de que, observando las dos obligaciones desde el punto de vista de su estructura, la afirmación de Giannini es difícilmente controvertible. En ambas hipótesis, en efecto, nos encontramos en presencia de una relación entre dos sujetos, de los cuales uno está obligado a efectuar una determinada prestación en favor de otro, el cual, para obtenerla, podrá,*

1 Matías Cortés Domínguez y José María Martín Delgado (1977). Ordenamiento Tributario Español, Tomo I. Madrid: Editorial Civitas S.A, pp. 254.

*si es necesario, expropiar coactivamente los bienes del deudor. Bajo este aspecto, no es fácil ver qué diferencias podrían encontrarse entre las posiciones jurídicas del contribuyente y del Estado, por un lado, y las del prestamista y el prestatario, por otro: ninguna importancia tiene la circunstancia de que en un caso estas posiciones jurídicas nazcan directamente de la Ley para la tutela del interés de un ciudadano particular. Ni la diferente fuente de la obligación ni la distinta naturaleza de los intereses tutelados son elementos que hagan desaparecer el hecho de que en todos los casos recordados exista un deudor obligado a efectuar una determinada prestación y exista un acreedor legitimado para pretenderla y para obtener, si es necesario, la satisfacción del propio interés, incluso contra la voluntad del deudor mediante la expropiación forzosa de sus bienes: cuando se habla de identidad estructural entre las dos obligaciones nos queremos referir exactamente al contenido idéntico de estas posiciones jurídicas<sup>2</sup>.*

En parecidos términos, señala Cortés Domínguez, se expresa la doctrina española antes mencionada. Los autores antes citados mantienen fundamentalmente la tesis de Giannini, sin que ello les haga olvidar que, como ya puso de manifiesto Berliri, desde el punto de vista formal, existen profundas diferencias entre la obligación tributaria y la obligación civil, nacidas sin duda alguna de la especial naturaleza de los intereses tutelados en una y otra relación obligatoria. Así las cosas, es muy oportuna la pregunta que se hace Basciu: *¿Qué consecuencias se derivan de la igualdad entre la obligación tributaria y la obligación civil?*

Según Basciu, se puede estar de acuerdo con Berliri cuando este afirma que la disciplina contenida en el Código Civil puede aplicarse a la obligación tributaria mientras no existan normas o principios relativos a esta obligación que sean incompatibles con las disposiciones del Código<sup>3</sup>.

De aquí deduce Berliri que el problema relativo a las relaciones entre las dos obligaciones es irrelevante en la práctica, ya que cualquiera que sea la solución aceptada, el principio anterior permanece válido. A lo que apostilla Basciu: "De acuerdo, siempre que nos preocupemos de poner en claro cuáles son los principios propios de la obligación tributaria que excluyen la aplicación de determinadas normas del Código Civil. Siempre según este último autor, el Código Civil no sería aplicable a la materia de

extinción de la obligación tributaria, ya que en este momento pierde importancia el aspecto estructural del vínculo, para ponerse en primer plano la naturaleza pública o privada."

Por su parte, Allorio dice que: "La asimilación de la relación jurídico – tributaria, por muchos aspectos de su régimen, a la obligación de Derecho privado no depende de una clasificación privativa de la relación, sino de la consideración de que ésta, como obligación de Derecho público, está sometida a las reglas del *genus* obligación: reglas formuladas respecto de la obligación de Derecho privado, pero comunes, justamente, al *genus*"<sup>4</sup>.

Entiende Cortés Domínguez que para Allorio lo que ocurre es que la obligación tributaria responde al esquema formal de la obligación de Derecho privado. Tesoro es más explícito; de un lado afirma que no existe diferencia estructural entre obligación tributaria y obligación de Derecho privado, coincide con Giannini al afirmar que: "la deuda tributaria, considerada en su naturaleza intrínseca, no se diferencia de la obligación regulada y elaborada en el Derecho privado, puesto que todas las características que diferencian la una de la otra obligación no alteran la íntima estructura del instituto jurídico de la obligación." Pero, al propio tiempo, acepta las diferencias: "La obligación, pues, constituye un instituto general que encuentra aplicación en todos los campos de nuestro sistema jurídico; naturalmente, sin embargo, aún dada la sustancial identidad del instituto jurídico general, también el concepto de obligación, como el de propiedad, asume características diversas en el campo del Derecho privado y en el campo del Derecho público, y en el tributario en especial"<sup>5</sup>.

Entendemos que esta discusión doctrinal ha sido plasmada en el Artículo 1º del Código Tributario de Perú cuando hace un concepto de la obligación tributaria: "La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente."

### 3. La aplicación supletoria de las normas del Derecho Privado

Como vemos de este avance, la emancipación del Derecho Financiero en relación al Derecho Privado no ha sido sencilla y tampoco total. En efecto, la

2 Basciu, *Contributo allo studio della obbligazione tributaria*, pág. 23 y sig.

3 Ver Berliri, *Principi*, Tomo II, páginas 63 y 64.

4 Allorio, *Diritto processuale tributario*, 4ª edición, página 62. Citado por Matías Cortés Domínguez y José María Martín Delgado en la obra referenciada.

5 Tesoro, G.: "Principi di Diritto tributario", Macri, Bari, 1938, pp 49 y sigs. Citado por Matías Cortés Domínguez y José María Martín Delgado en la obra referenciada.

construcción de conceptos del Derecho Financiero, siempre ha tenido como punto de partida los desarrollados en el Derecho Constitucional, Administrativo, Procesal e Internacional; y, en lo que se refiere a la construcción de la "obligación tributaria," al Derecho Privado.

Así, en lo que se refiere a la aplicación de las disposiciones del Derecho Privado, no solo está circunscripto a la construcción jurídica de la obligación civil, sino también a todos los Principios Generales del Derecho plasmados en su codificación, aunque cabe aclarar, en forma supletoria; es decir, prima siempre la norma especial establecida en la legislación financiera y ante la existencia de una laguna jurídica se emplean supletoriamente las disposiciones del Derecho Privado y del Derecho Administrativo según la materia que este en tratamiento. Esto en modo alguno implica admitir la analogía en materias expresamente excluidas, como lo pueden ser el principio de reserva de ley en el derecho presupuestario y tributario<sup>6</sup>.

*Se señala que mientras el principio de legalidad implica la subordinación de los poderes públicos al mandato de la ley; el de reserva de ley es un mandato constitucional sobre aquellas materias que deben ser reguladas por esta fuente normativa. Así, la potestad tributaria está sujeta en principio a la Constitución y luego a la ley, y; además, sólo puede ejercerse a través de normas con rango de ley, el cual tiene como fundamento la fórmula histórica "no taxation without representation", es decir que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes deben contribuir (FJ 9 y 10).<sup>7</sup> La Norma IV del Código Tributario de Perú, respecto a este principio de Reserva de Ley aclara que:*

*Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:*

- a. *Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10o;*

- b. *Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;*
- c. *Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;*
- d. *Definir las infracciones y establecer sanciones;*
- e. *Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y,*
- f. *Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código.*

*Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley.*

*Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias.*

*Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro del Sector competente y el Ministro de Economía y Finanzas, se fija la cuantía de las tasas.*

*El Tribunal Constitucional del Perú tiene una firme posición en la aplicación de este principio: "El principio de legalidad en materia tributaria implica que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo o del Legislativo, debe someterse no sólo a las leyes pertinentes, sino, principalmente, a la Constitución (FJ 32)"<sup>8</sup>.*

Esta explicación es receptada por la legislación argentina, cuando en el artículo 1 de la LEY L-0171 se dispone que "En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del Derecho Privado."

6 El artículo 74 de la Constitución Política de Perú dispone: "Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo."

7 Tribunal Constitucional de Perú, Resolución N° 0042-2004-AI/TC, Fecha de Publicación 11/08/2005, Caso. Ley de tributación municipal: espectáculos públicos.

8 Resolución N.° 02302-2003-AA/TC, fecha de publicación, 29/06/2005, Caso Inversiones DREAMS S.A.

En forma reiterada ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que la literalidad de las normas del ordenamiento tributario excluye la aplicación de los preceptos civiles<sup>9</sup>, cuyo carácter supletorio establece el art. 1 de la LEY L-0171 (Antes Ley N° 11.683) al consagrar la primacía en el terreno tributario de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial<sup>10</sup>. Con arreglo a principios de hermenéutica reiteradamente precisados por este Tribunal en materia tributaria la exégesis debe efectuarse a través de una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo y de los principios que los informan, con miras a determinar la voluntad legislativa, y sólo cuando tales fuentes no sean decisivas cabrá recurrir a los principios de derecho común con carácter supletorio posterior<sup>11</sup>.

En la causa "Reig Vázquez Ger y Asoc. c. Municipalidad de Buenos Aires"<sup>12</sup> nuestro más Alto Tribunal explicó que "4)... En el contexto expuesto, tampoco puede olvidarse, como lo hizo el a quo, que el derecho privado ha perdido la preeminencia que en un principio tenía sobre el Derecho Tributario, por los conceptos, reglas, institutos y métodos suficientemente desarrollados con que éste cuenta (Fallos: 297:500 —LA LEY, 1977-D, 540—). Las normas de derecho privado y las de derecho público fiscal actúan, frecuentemente, en ámbitos diferentes y persiguen objetivos distintos; de esto se deriva que el Estado, con fines impositivos, tiene la facultad de establecer las reglas que estime lícitas, eficaces y razonables para el logro de sus fines tributarios, sin atenerse a las categorías o figuras del derecho privado, siempre que éstas no se vean afectadas en la esfera que les es propia (Fallos: 251:379, consid. 14 y resolución del Tribunal Fiscal de la Nación, publicada en Fallos: 286:97, p. 102, consid. VII —LA LEY, 107-104-141-649, fallo 25.361-S—). Confundir el principio atinente a la personalidad jurídica de las sociedades con la noción de empresa que constituye una 'unidad económica independiente', importa, cabe insistir, una equivocación grave y descalificadora. En un antiguo precedente ('Duhalde, Pedro D. c. Nación Argentina', Fallos: 211:1254 —LA LEY, 52-287—), esta Corte declaró que las figuras del Derecho Civil 'actúan en las relaciones de las personas entre sí o con terceros', en tanto que los principios del derecho fiscal 'rigen solamente en orden al propósito impositivo del Estado', lo que quiere decir que aquéllas y éstos imperan en zonas que no son confundibles ni necesariamente subordinables las unas a las otras. Y en el mismo precedente, con específica referencia al concreto

tema 'sub examine', se dijo: 'Por eso la distinta personalidad que el derecho común atribuye a la sociedad con respecto a los socios puede no tener influencia alguna en los preceptos que establezca el derecho público en su rama conocida como derecho fiscal', ya que éste pondera, sobre todo, 'las distintas manifestaciones de la actividad económica' y lo hace muchas veces sin atarse a las clasificaciones del derecho privado' (consid. 5°). Algunos años más tarde, en el caso 'Bombal, Domingo L.' (Fallos: 223:233 —LA LEY, 68-508—), el tribunal puso en claro que la 'unidad económica' de una 'empresa' es una circunstancia que depende de la 'materialidad de las cosas' y de 'la naturaleza de los negocios' (consid. 6°). Es decir que representa un dato funcional verificable, por completo extraño a las nociones y categorías del Código Civil. La idea central acaso sea la que puede leerse en Fallos: 243:98, consid. 7° (LA LEY, 94-731): 'Las leyes impositivas pueden tratar del mismo modo situaciones diferentes según el Código Civil' y viceversa."

En tales condiciones si para para resolver la cuestión se encuentra suficiente sustento en las normas del ordenamiento tributario, no puede recurrirse a una solución diferente en apoyo de normas de Derecho Privado, ya que su carácter supletorio está expresamente instituido por el art. 1 de la LEY L-0171 (Antes Ley N° 11.683).

Sin embargo entendemos que esta norma lo que hace en definitiva es reconocer la necesidad de recurrir a las disposiciones del Derecho Privado cuando la legislación fiscal no haya advertido una solución diferente a la allí prevista, lo que a nuestro modo de ver asegura la posición que tenemos en torno a la falta de autonomía científica del Derecho Tributario; si así lo fuese, se bastaría a sí mismo y no tendría necesidad de recurrir en forma supletoria a otras ramas del derecho.

En términos similares, el Código Tributario de Perú, en la Norma IX, "Aplicación Supletoria de los Principios del Derecho", dispone que: "En lo que no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho."

En conformidad con esta norma, el artículo IX del Código Civil de Perú dispone que: "Las disposiciones del Código Civil se aplican supletoriamente a las

9 Fallos: 312:1239, entre otros.

10 Fallos: 312:454 y sus citas, citado por la Corte en la causa Hoteles de Turismo S. A. c. Estado nacional (D. G. I.), Fallos 315:2938, sentencia de fecha 15/12/1992.

11 Fallos: 304:203, considerando 6°, y sus citas.

12 C.S.J.N., Fallos 314:463, sentencia de fecha 14/05/1991.

*relaciones y situaciones jurídicas reguladas por otras leyes, siempre que no sean incompatibles con su naturaleza.”*

De este conjunto normativo podemos observar con claridad la importancia del conocimiento de las normas del Derecho Privado para su aplicación en el Derecho Financiero en forma supletoria.

#### 4. Los Principios Generales del Derecho

Empero, además consideramos que hay Principios Generales del Derecho que necesariamente se deben aplicar al Derecho Financiero como el principio de buena fe, el abuso del derecho, la doctrina de los actos propios,<sup>13</sup> entre otros; estos son principios de todo el ordenamiento jurídico y que obviamente tienen especial atención en la relación jurídica entre la administración y los ciudadanos, debiéndose velar siempre por su correcto cumplimiento y funcionamiento.

Esto además ha quedado plasmado en el flamante Código Civil y Comercial de la República Argentina donde la Comisión -integrada por los doctores Ricardo Luis Lorenzetti, Elena Highton de Nolasco y Aída Kemelmajer de Carlucci buscaron *“una comunidad de principios entre la Constitución, el derecho público y el derecho privado”*<sup>14</sup>.

En un orden afín de ideas, el artículo VIII del Código Civil Peruano aclara que los jueces no pueden dejar de administrar justicia por defecto o deficiencia de la ley. *“En tales casos, deben aplicar los Principios Generales del Derecho y, preferentemente, los que inspiran el derecho peruano.”*

En tales condiciones los principios de “buena fe”, “prohibición del ejercicio abusivo de los derechos” y la “inadmisibilidad de la contradicción de la conducta” son plenamente aplicables en el Derecho Financiero.

Los derechos del Estado y de los ciudadanos *“deben ser ejercidos de buena fe”* (artículo 9 del Código Civil y Comercial de Argentina y artículo 1362 del Código Civil de Perú) en la regulación, aplicación y ejecución de la actividad financiera del estado y en la relación jurídico tributario.

En ningún caso el derecho ampara el ejercicio ni la omisión abusiva derechos (artículo II del

Código Civil de Perú) que tiene el estado en la ejecución del gasto público o en la recaudación, percepción, verificación y determinación de los tributos: *“Se considera tal el que excede los límites del ordenamiento jurídico o el que excede los límites impuestos por la buena fe, la moral y las buenas costumbres. El juez debe ordenar lo necesario para evitar los efectos del ejercicio abusivo o de la situación jurídica abusiva y, si correspondiere, procurar la reposición al estado de hecho anterior y fijar una indemnización”* (artículo 10 del Código Civil y Comercial de Argentina).

Es inadmisibles la *“contradicción del estado o de los ciudadanos con una conducta jurídicamente relevante, previa y propia del mismo sujeto”* (artículo 1067 del Código Civil y Comercial de Argentina).

La doctrina de los actos propios es de aplicación en el Derecho Financiero, como bien lo explica Navarrini: *“La doctrina de los actos propios, expresada en la regla: nadie puede ir válidamente contra sus actos propios, es de aplicación plena en el Derecho Tributario, como principio general de derecho, verdadera valla ante la discrecionalidad y arbitrariedad administrativa, manifestada en una conducta contradictoria, ya sea en una relación de derecho sustancial o procesal, pretendiéndose el desconocimiento de un primer acto administrativo, relevante jurídicamente, siempre que no exista ley que de solución expresa a la cuestión y se den sus requisitos y presupuestos del Derecho Civil y procesal, aplicables supletoriamente”*<sup>15</sup>.

Es que nadie puede ponerse en contradicción con sus propios actos, ejerciendo una conducta incompatible con otra anterior, deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz<sup>16</sup>.

La valoración que hace la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Argentina por preservar la garantía constitucional de la propiedad y la seguridad jurídica, declara aplicable en el derecho público esta teoría de los actos propios *por ser una de las bases principales del ordenamiento jurídico, cuya tutela incumbe a los jueces, se le ha de reconocer jerarquía constitucional*<sup>17</sup>.

Para René Ortiz Caballero<sup>18</sup>, en el Derecho Civil peruano, la doctrina de los actos propios surge de los arts. 226, 231, 194, 285, 1275, 1943 y 1372 del

13 Sobre este tema ver el excelente trabajo de Susana Camila Navarrini, “La doctrina de los actos propios: su aplicabilidad en el Derecho Tributario”, Revista Derecho Fiscal Tomo XLIII, pág. 481.

14 “Fundamentos del Anteproyecto de Código Civil y Comercial de la Nación” de la Comisión integrada por los Doctores Ricardo Luis Lorenzetti, Elena Highton de Nolasco y Aída Kemelmajer de Carlucci.

15 Susana Camila Navarrini, La doctrina de los actos propios: su aplicabilidad en el Derecho Tributario, Revista Derecho Fiscal Tomo XLIII, pág. 493.

16 C.S.J.N. Fallos 323:3765.

17 C.S.J.N. Fallos: 242,501; 252,134 entre otros.

18 René Ortiz Caballero, “La doctrina de los actos propios en el Derecho Civil”, Publicado en Derecho N° 45, Diciembre 1991.

Código Civil y con buen criterio explica la íntima relación que existe con el principio de buena fe:“(...) uno de los criterios que parece llevar a predios jurídicos el concepto de buena fe es el de la doctrina de los actos propios. Dado que su historia es la del Derecho y que la elaboración hacia su racionalidad tiene un marcado tinte jurídico (exterior, en oposición a lo moral), la doctrina citada, expresada en el aforismo ‘venire contra factum proprium non valet’, puede ser una herramienta útil para operar con la noción de buena fe, máxime si la historia ha llevado la doctrina a un progresivo ocultamiento tras normas específicas u otros institutos de cuño moderno que, paradójicamente, la pone al nivel en el que se debate la buena fe: lindando entre lo jurídico y lo moral”.

Ahora bien, esta explicación tiene su razón de ser en la legislación argentina, empero en lo que se refiere al Derecho Financiero o tributario provincial o municipal, el Derecho Civil tiene una superioridad jerárquica que deriva de la propia Constitución Nacional de Argentina, ya que en su artículo 75 inc. 12 (art. 67 inc. 11 de la Constitución histórica de Argentina), dispone como facultad privativa del Congreso de la Nación la de “dictar los Código Civil, Comercial, Penal de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social”.

Esto implica que a diferencia del ámbito nacional argentino en el cual una ley financiera, debido a su igual jerarquía, puede modificar en cualquier caso las disposiciones del Derecho Privado sin

que ello implique agravio constitucional alguno, la legislación financiera provincial o municipal, no puede, bajo la excusa de la autonomía del Derecho Financiero o tributario, alterar un régimen jurídico superior que deriva de la propia constitución nacional. El principio de supremacía constitucional (art. 31 y 75 inc. 12 C.N.) impone que la legislación provincial se armonice y conforme a las disposiciones del Derecho Civil, Comercial, Penal, Minero y Laboral<sup>19</sup>.

## 5. Conclusiones

A modo de conclusión podemos observar que la disociación entre el Derecho Financiero y Derecho Privado no es total, por el contrario consideramos que tiene una necesaria relación de dependencia ante una ausencia en la reglamentación de la legislación financiera, esto asegura en la realidad jurídica, una unidad del Derecho en su conjunto que siempre debe ser valorada y considerada por los juristas y principalmente por aquellos que administran justicia.

En este orden de ideas, los Principios Generales del Derecho, y en particular “el principio de la buena fe”, “el abuso del derecho”, “la doctrina de los actos propios”, deben aplicarse en el ámbito del Derecho Financiero con criterio amplio y no restrictivo; se trata de valores de justicia de los cuales ya nadie discute su juridicidad y a través de los cuales se buscan nuevos elementos rectores para guiar la relación entre el Estado y los ciudadanos en un estado de derecho. ■

19 Ampliamos nuestra explicación a lo desarrollado en esta obra “La prescripción en los tributos provinciales y municipales”.