



## LA DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS

### Y SU IMPACTO EN EL DERECHO TRIBUTARIO ARGENTINO

#### I.- INTRODUCCIÓN Y DEDICATORIA

En varias oportunidades profesionales de las Ciencias Económicas me han preguntado ¿de que me sirve conocer la doctrina de los actos propios? o ¿para que ocuparnos en conceptos jurídicos tan abstractos?. La realidad es que, una vez conocida, advertiremos que esta es fundamental en cualquier ámbito jurídico en el que se desarrolle el sujeto.

Constantemente, ya sea que nuestra actividad se oriente principalmente brindar asesoramiento en cuanto a las consecuencias de las negociaciones realizadas por diferentes sujetos en la esfera del derecho privado o bien a las consecuencias de estas negociaciones y todo otro pacto jurídico en el ámbito del derecho público; la doctrina de los “actos propios” o de los “propios actos” presenta un impacto fundamental por cuanto su sustento resulta la “buena fe” y el principio de “consistencia de los actos posteriores con los actos anteriores”.

En este punto y antes de pasar al desarrollo que me convoca realizo una mención especial al Dr. Roberto Lacaze quién, desde hace años, nos viene advirtiendo sobre la importancia de esta doctrina y su impacto en la relación jurídico-tributaria que será, en esencia, el foco de nuestro documento.

Como profesionales en Ciencias Económicas, en nuestra educación formal, no nos detenemos en el estudio de ciertas herramientas jurídicas por estar “por fuera” de los planes de estudio universitarios. Por ello merece mención especial el colega que, con sus comentarios y disciplina intelectual, ha despertado en este autor la inquietud de darse al estudio de este principio jurídico.

El presente documento NO SERÁ un estudio exhaustivo. Se ha orientado exclusivamente como un resumen orientado a brindar, en pocas líneas, los pilares de la doctrina bajo referencia para que, con ello, el profesional en Ciencias Económicas advierta la necesidad de considerar ciertos extremos en las manifestaciones tributarias de los contribuyentes.



## II.- DEFINICIONES TERMINOLÓGICAS

Al poco de iniciar nuestro estudio en cuanto al concepto jurídico, su evolución e impacto en diferentes ramas del derecho de la llamada “doctrina de los actos propios” nos encontramos con que no existe una definición única entre autores de una misma rama del derecho, entre autores de una misma nacionalidad o, incluso, en el mismo autor con el correr de los años, al momento de referenciar al concepto de fondo objeto de estudio.

Es que lo que será objeto de estudio no es mas que una “doctrina jurídica” que ha logrado impregnar en la jurisprudencia pero basada en un “principio jurídico” el cual no encuentra recepción directa en las normas sino mas bien indirecta por ser el derivado de una “conducta esperada” de las contrapartes de un negocio jurídico o, en nuestro caso, de una relación jurídico tributaria.

Su origen disperso, su evolución a nivel doctrinario en el marco internacional donde, puntualmente, España, Francia e Italia fueron las naciones donde sus estudiosos dieron los primeros pasos en formalizar la doctrina aquí referenciada, su impacto en nuestro territorio a partir de la década de 1980, primero en tribunales mérito de relaciones de derecho privado para luego invadir la esfera del derecho público ha hecho que, en cada ámbito, en cada país y en cada época se refiriera al mismo concepto pero sobre la base de diferente denominación.

Esta diferencia de denominación dificulta, si se quiere pero solo momentáneamente, el estudio comparativo de la doctrina a nivel internacional y a nivel evolutivo.

En esta línea también es justo resaltar que, muchas veces, la aplicación hasta incorrecta de la llamada “doctrina de los actos propios” deviene en que su denominación no será indicativa del real concepto jurídico que esta encierra y, con ello, de la justa aplicación que la misma persigue. Es por este hecho que entiendo necesario “rescatar”, en primer lugar, la diferentes denominaciones que se le han dado en latín; a la postre, mucho mas descriptivas del objeto de estudio que las “deformaciones” de la doctrina actual:

“venire contra factum proprium non valent”

“adversus factum summ quis venire non potest”

“venire contra factum proprium nulli conceditur”

“nemo potest venire contra factum proprium”



“nemini liceo adversus sua facta venire”

La falta de comprensión del real significado jurídico del principio bajo referencia, la aplicación no uniforme en la jurisprudencia o, incluso (y será esto lo mas lamentable), la muchas veces situación de falta de consideración en el ámbito profesional se debe, a juicio de Luis Diez-Pícaro, a la denominación con la que se ha dado a conocer la doctrina en los diferentes textos jurídicos. Repasemos su reflexión:

“... pocas reglas de derecho poseen una vaguedad y una falta de concreción tan grandes, hasta el punto en que es posible que su aplicación o inaplicación se fundan, la mayor parte de las veces, en convicciones intuitivamente formales” para lo que luego agrega “... ir contra los actos propios , en su escueta desnudez, es muy poco orientadora”

LUIS DIEZ-PICARO en “La doctrina de los propios actos” – Ed. Bosch – Barcelona – 1963.

Será entonces oportuno definir el concepto de la doctrina objeto de referencia y, para ello, me serviré de una excelente definición brindada en tesis doctoral por Carlos Ignacio Jaramillo para la Universidad de Salamanca en 2012 quien advierte que la doctrina de los actos propios tiene su centro en:

“La existencia de coordinadas precisas que, en guarda de la evitación de actuaciones lesivas de intereses dignos de tutela y salvaguarda, proscriben que se pueda alterar la base o estado primigenio tomando en consideración en un momento determinado por uno o varios sujetos, esto es el acto original que, por su explicitud, eco o dinámica, suscitó confianza en cabeza suya, circunstancia que, por regla, debe ser preservada hasta donde sea posible.

De allí que sea imperativo arbitrar mecanismos encaminados a privar de eficacia a la actuación o conjunto de actuaciones ulteriores constitutivas de sorpresa por parte de quién creyó, de buena fe, que dicha situación se mantendría, en consonancia con la coherencia comportamental que, en si misma, se espera que se conserve inalterada”

De lo dicho resultará claro que la doctrina fuera desarrollo necesario en pos de evitar sobresaltos, alteraciones no esperadas, actitudes maniqueas, antagonismos y todo otro tipo de conductas disruptivas de las partes de una relación jurídica independientemente de si esta proviene de una relación nacida al abrigo del derecho privado o del derecho público.



La doctrina de los “actos propios” o de los “propios actos” busca entonces impedir las consecuencias que podría provocar en toda relación jurídica (independientemente de si su fondo es económico, social, contractual, de derecho público, etc) un comportamiento inesperado que, producto de eclipsar lo previamente actuado, derrama incoherencia en el resto de la relación contaminando, por tanto, su atmósfera.

Resulta entonces claro que la doctrina bajo referencia se orienta a impedir el actuar de una de las partes de la relación jurídica para lo cual debemos preguntarnos: ¿será entonces lícito que se le impida a alguien desarrollar un comportamiento lícito que puede favorecerlo?. Al punto responde el maestro LUIS DIEZ-PICARO, referenciado por el autor de la Tesis antes referenciada, rescata el siguiente razonamiento del primero de los autores mencionados:

El acto de ejercicio de un derecho subjetivo o de una facultad es inadmisibles cuando con el la persona se pone en contradicción con el sentido que objetivamente y de acuerdo a la buena fe había que dar a su conducta anterior

La regla “viniera contra factum proprium” veda una pretensión incompatible o contradictoria con la conducta anterior”

LUIS DIEZ-PICARO – “El principio de la buena fe” – Ed. Civitas 1982

Sobre el punto; esto es: la imposibilidad de ejercicio de un derecho (entendido este como la imposibilidad de manifestación en un sentido determinado que incluso podría beneficiar a una de las partes de la relación jurídica) se ha expresado el maestro JOSE PUIG BRUTAU en los siguientes términos:

“... la base de la doctrina “de los actos propios está en el hecho de que se ha observado una conducta que justifica la conclusión o creencia de que no se hará valer un derecho. Se supone, pues, cierta conducta que induce razonablemente a la creencia de que el derecho no existe o no se hará efectivo”

JOSE PUIG BRUTAU en “ La doctrina de los actos propios” – Estudios de derecho comparado – Barcelona 1951

Sentadas las bases generales de la doctrina de los “actos propios”, bien que de manera resumida dado que el objeto de este documento es, simplemente, imprimir en la conciencia del lector la importancia de la misma e invitar a su estudio especializado en mérito a los efectos que de ella



deriva, pasaremos a realizar una breve descripción de su aplicación e impacto en el derecho tributario Argentino.



### III.- LA DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS EN EL DERECHO ARGENTINO

Esta doctrina, con génesis en el derecho privado, basada en el principio de la buena fe, primero procesal pero luego abarcando incluso las actuaciones y pactos extra-judiciales, ha impregnado en el derecho tributario en antecedentes como BLACK Y BLUE SRL TFN 2014, GONZALEZ DE GIMENEZ LIDIA CONCEPCIÓN TFN 2004 o RAMAZOTTI RAUL ENRIQUE TFN 1998 donde se ha recordado que la misma encierra la imposibilidad del sujeto que, en libertad, se ha manifestado en cierto sentido para luego volver sobre sus pasos.

Simplemente recordando lo dicho en BLACK Y BLUE SRL TFN 2014 parecería ser que el sujeto sería “presa” hasta de sus propios errores. Destaquemos un párrafo:

“Al respecto, resulta aplicable la doctrina de los actos propios, según la cual "A nadie es lícito hacer valer un derecho en contradicción con su anterior conducta, cuando esta conducta, interpretada objetivamente según la ley, las buenas costumbres o la buena fe, justifica la conclusión de que no se hará valer el derecho o cuando el ejercicio posterior choque contra la ley, las buenas costumbres o la buena fe" ("Tratado de derecho civil", traducción castellana de la 13a ed. alemana revisada por Hans C. Nipperdey - Bs. As. - 1948 - T. I - vol. II - pág. 482, citado por Mairal, Héctor: "La doctrina de los actos propios" - Ed. Depalma - Bs. As. - 1994 - pág. 4).”

La mencionada doctrina es importante sea considerada en toda manifestación del contribuyente ya sea al momento de confeccionar sus posiciones tributarias o bien al momento de encarar cualquier procedimiento administrativo o judicial en objetivo de presentar su pretensión respecto de una determinada posición tributaria.

Resumiendo algunos de sus elementos principales podemos mencionar:

- a.- Que la misma es una doctrina gestada desde un principio jurídico construido sobre la base de jurisprudencia judicial, muchas veces impregnada de jurisprudencia judicial internacional y que solo se encuentra receptado, superficialmente, en el principio de buena fe en normas de código de fondo nacionales.
- b.- Que si bien las normas de código de fondo nacionales son de aplicación supletorias al derecho tributario conforme Art. 1 Ley 11.683 ello lo es a los efectos de interpretar términos no definidos por este juego de normas, no para invadirlo de principios jurídicos los cuales, si



bien pueden ser utilizados, pueden ser “adaptados” a la rama jurídica de aplicación. De ello es que en cuanto a la aplicación del principio a relaciones jurídico-tributarias presente ciertas “diferencias” o incluso cierta “falta de desarrollo acabado”.

c.- Que el mayor desarrollo se ha dado en el derecho privado ante lo cual, en su carácter de Juez de Cámara, se persigue la inteligencia de Marcelo J. Lopez Mesa quién se ha abocado al estudio detallado del tema en cuestión para lo cual ha resumido, entre otras cuestiones, las principales condiciones para la aplicación de la mencionada doctrina. En este sentido destaca:

c.1.- Que no se coincide con aquella postura que sostiene que una vez manifestado el hecho el sujeto sería preso de sus acciones sobre la base de la mencionada doctrina porque ello implicaría, cuanto menos, la imposibilidad de subsanar un error pero, por sobre todo y en cuanto a derecho público nos compete (dado que nos interesa el contenido de la relación jurídico tributaria) implicaría sobreponer el principio de la autonomía de la voluntad (principio jurídico aplicable al derecho privado) por sobre el principio de la legalidad (aplicable este al derecho público)

c.2.- Que el basamento de la doctrina de los actos propios es la “buena fe procesal” pero, por sobre todo, la relación de expectativas que coloca en la contraparte de la relación respecto de un determinado encuadre frente a una relación jurídica determinada.

c.3.- Que importa considerar siempre el principio de la inacción o silencio por cuanto entiende que incluso podrá ser sustento de un reclamo de conducta, sobre la base de la doctrina mencionada, la inacción o la acción continuada en el tiempo de una relación jurídica determinada. El punto debe ser considerado en aquellas situaciones en el que, habiendo modificado determinada condición del contribuyente que conduce, entre otros efectos, a la modificación de la relación jurídico-tributaria la cual no es advertida por el contribuyente quién mantiene, de forma sostenida y por largo espacio de tiempo, criterios liquidatorios otrora utilizados.

c.4.- Sin embargo el elemento que destaca y sobre el que se debe soportar la doctrina mencionada (recordemos: esta doctrina se va construyendo con el transcurso de los casos sometidos a jurisdicción y, con ello, la incorporación de criterios puede no ser similar según la rama del derecho con la cual se esté



trabajando), es la juridicidad del acto primero, aquel que se pretende vinculante respecto de la doctrina.

De esta manera se documenta que un acto anti-jurídico NO PODRÁ ser sustento de aplicación de la doctrina mencionada porque sostener que un acto anti-jurídico de sustento a la pretensión de un derecho de la contraparte implicaría, cuanto menos, sostener que por medio de una aplicación doctrinaria se asiente juridicidad sobre un acto que, de prima, no lo tiene.

De lo dicho resulta ser que cualquiera de las partes de la relación jurídico-tributaria podrá amparar su derecho en la aplicación de la doctrina aquí referenciada pero para ello, y ya desde el punto de vista de la pretensión que el Fisco Nacional podría sostener, solo podrá estar basado en un primer acto ajustado a derecho ejecutado en libertad por parte del contribuyente.

Naturalmente, no estamos diciendo que el contribuyente será “presa” de sus manifestaciones y actuaciones anteriores, mas incluso cuando esta actuación se encontrara viciada y supongamos que el vicio obedece a una incorrecta aplicación del derecho situación que pretende corregir mediante manifestación en contrario en sede administrativa y luego judicial, será entonces que nuestra advertencia gira en torno a que el camino que deba transitar el contribuyente puede no estar exento de “dificultades”, las cuales incluso deben ser advertidas en antecedentes como ser MALTERIA PAMPA SA CSJN 2015 donde, el lector entrenado en materia tributaria, daría cuenta que el fondo estaba resuelto ya en el primer proceso jurisdiccional incluso con aplicación errónea de la norma tributaria de parte del contribuyente pero el pleito fuera perseguido hasta la máxima instancia.

Afortunadamente, la CSJN coloca las cosas en su justa medida, pero advierte este antecedente que solo puede pretenderse tal persecución sobre la base de la doctrina aquí mencionada.

Por otro lado, no debemos desconocer que Marcelo J. Lopez Mesa, en su extenso desarrollo de la doctrina mencionada, atribuye la anti-juridicidad al acto a los vicios que este pudiera contener siendo uno de ellos el error excusable. En el campo que nos ocupa, naturalmente, hay limitado espacio para el error excusable y este puede ser un argumento utilizado por el Fisco Nacional para sostener que las manifestaciones del contribuyente fueron ciertas, contundentes y voluntarias en todo sentido.





## VI.- PALABRAS FINALES

Errar es humano, pretender corregir el error es divino. Quien hubiera errado tiene derecho legítimo de corregir su error pero cuando ese error hubiera despertado, por acción o por silencio prolongado, una genuina expectativa de estabilidad en el curso de una relación jurídica determinada (en nuestro caso, de una relación jurídico tributaria) es lícito llamar en auxilio, por parte de quién se siente lesionado ante un cambio inesperado de la contraparte, de la doctrina de los “actos propios” o “propios actos” sobre la base de un principio preliminar que deben observar todas las partes de la relación jurídica: el principio de la buena fe.

No se trata de colocar un principio por sobre otro, ni de colocar un derecho por sobre otro; se trata, simplemente, de asegurar estabilidad a las relaciones jurídicas en la conciencia de que solo esta mentada estabilidad puede conducir al desarrollo continuado de la sociedad.

En cuanto a relaciones jurídico tributarias materiales se sabe que la obligación primera nace de la ley; es decir, será el legislador quién, al momento de “diseñar” el hecho imponible, determinará todos los elementos que lo conforman para su perfeccionamiento. De ello se sostiene que si bien le es lícito a la contraparte, presuntamente perjudicada por un acto contrario al manifestado originalmente, llamar a la aplicación de la doctrina de los “actos propios” en su auxilio, no es menos lícito recordar la bandera levantada por LOPEZ MEZA quién advierte que, para la aplicación de la mencionada doctrina, el primer acto debe ser ejecutado con discernimiento, intención y libertad pero, principalmente, debe ser jurídicamente válido y vinculante.

Si el acto fuera ejecutado en contra de las disposiciones normativas del impuesto entonces, se sostiene, no hay obligación tributaria y, por consecuencia, no hay acto primero vinculante. De allí el instituto de la repetición tributaria.

Naturalmente, la doctrina debe ser de conocimiento y reflexión para el profesional en Ciencias Económicas dado que, su recurrente llamado por la contraparte fiscal, lleva a correr el eje de la real discusión de fondo; situación que debe ser advertida al contribuyente previo un estudio detallado e independiente de las situaciones fácticas, económicas y las relaciones jurídicas del negocio que convoca la crisis fiscal.

Dr. Sergio Carbone

Contador Público (UBA)