

FACTURAS APOCRIFAS , ACTOS ADMINISTRATIVOS Y DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS

Por Walmyr H. Grosso Sheridan

A medida que el Fisco Nacional fue desarrollando un régimen inflexible para el control documental de las operaciones comerciales de los contribuyentes comenzaron a aparecer problemas de evasión tributaria instrumentados a través de la misma herramienta con que se pretendió evitar el menoscabo de la renta fiscal.

Efecto directo de esta consecuencia es la generalización en la jerga tributaria del concepto “*factura apócrifa*” , calificación con que se conoce a aquellas incorporaciones a las liquidaciones tributarias de documentación que se sujetan a todos los requisitos formales que son exigidos y que están relacionadas con la escenificación de una actividad supuestamente acaecida pero que en verdad es simulada y que tiene por objeto , en lo que a estos fines nos interesa, disminuir cargas tributarias.

No escapa a mi conocimiento que la circunstancia de que un ente utilice estos tipos de documentación falsos puede responder a motivos vinculados con otras cuestiones inherentes a las relaciones societarias internas o bien puede que se busquen disimular realidades patrimoniales o financieras que no necesariamente intentan evitar el pago de gravámenes, como podría ser un estado concursal o un ilusorio grado de insolvencia. No serán estos casos los que me estoy refiriendo aun cuando algunos conceptos que se desarrollarán son abarcativos.

En general el Fisco ha utilizado con imprudencia el concepto *factura apócrifa* a ciertas situaciones , a mi juicio desacertadamente, porque ha alcanzado con ello tanto a las operaciones irreales como a aquellas que presentan inconvenientes de individualización del emisor de la facturas y también lo ha ampliado a las que tienen vicios formales. Con el objeto de buscar rigor lingüístico y repasando el diccionario de la Real Academia Española , su letra escrita nos enseña que apócrifo es aquello fabuloso, supuesto o fingido. En otras palabras, la terminología utilizada para esta calificación responde exclusivamente a aquellas situaciones donde la operación documentada no se ha efectuado verdaderamente y por lo tanto es carente de sinceridad. Lógicamente el resto de la situaciones que se presentan , aún cuando genéricamente se las haya clasificado dentro de ese universo, en la especie responden a otro tipo de circunstancias que muchas veces, por haberse cobijado mecánicamente esta terminología bajo el supuesto de estar ante una maniobra ardidosa, ha derivado en el reclamo arbitrario de deudas fiscales inexistentes.

El presente trabajo trata de esbozar determinadas cuestiones en las que se maltrata a contribuyentes por la mera circunstancia de que algunos aspectos que tienen vinculación con datos formales que contienen las facturas o con la situación fiscal de sus proveedores terminan siendo materia de reclamos inapropiados a la luz de la legislación positiva que hoy regula la relación jurídico tributaria en materia de documentación de las operaciones comerciales.

Las obligaciones del contribuyente

Dino Jarach ¹ nos enseña que la relación jurídico tributaria es una relación de derecho y no una de poder donde ambos sujetos están vinculados mediante una situación de igualdad. En este marco el contribuyente solamente está obligado a hacer, dar o soportar lo que la ley le ha impuesto y todo lo que no sea materia regulada normativamente escapa a la posibilidad de serle exigida a éste. Esta idea tiene su génesis legal en lo que prescribe nuestra Constitución Nacional en su artículo 19 en cuanto establece que *“ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”*, concepto que había sido materia de regulación a través del artículo 17.1 del Pacto de San José de Costa Rica y que es conocida con la denominación de principio de legalidad. En tal sentido nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación ya se ha expedido en reiteradas oportunidades . Entre ellas , en la causa Eves Argentina ² ha sentenciado que *“ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales , esto es válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones...”*

En el marco de la ley 11683 , el art.33 de la misma faculta al Fisco a establecer que los responsables otorguen determinados comprobantes y conserven los duplicados por las operaciones que realizan, potestad que es reglamentada a través de toda la batería de Resoluciones Generales que tienen vinculación con la emisión instrumental, registración y archivo de la actividad comercial cuyo dictado responde a facultades específicamente otorgadas a la entidad recaudadora. Por otra parte, y hasta ahora siendo letra muerta del ordenamiento vigente, el artículo agregado a continuación del art. 33 por medio de la Ley 25795 tiene previsto un régimen de constatación de autorizaciones otorgadas por la AFIP de facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones los contribuyentes que el Fisco establezca según parámetros objetivamente delineados. Y digo que es letra muerta porque al día de la fecha no se ha regulado nada en este aspecto no resultando por lo tanto oponible por la autoridad oficial para impugnar facturas por ser consideradas apócrifas ni por estar vinculadas a algún tipo de franquicia vigente.

De manera entonces que el contribuyente únicamente puede resultar obligado a cumplir con aquellas disposiciones que surgen del artículo 33 y de toda aquella Resolución General , en especial la referida a regímenes de facturación, que se le imponen a través de estas vías. Y lo que no ha sido materia de ordenamiento concreto, escapa a cualquier pretensión de exigibilidad o de efectos perjudiciales para el sujeto administrado en mérito a dicha circunstancia. En especial , y en lo específico de este tema, hay que referirse a las obligaciones emergentes de la instrumentación de las operaciones comerciales que realizan los proveedores. Por esta razón resultan sumamente plausibles los claros conceptos delineados por la Dra Gramajo en su voto disidente en la causa Villalonga Furlong SA ³ en sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en la que sostuvo que *“no puede colocarse en cabeza de los contribuyentes – en carácter de obligación legal o sustitutiva de la DGI – la obligación de control de la facturación”*.

Acreditación de veracidad de las operaciones

La factibilidad de deducir un gasto o computar un crédito fiscal se legitima cuando concurren dos circunstancias concomitantemente: la realización efectiva de la venta o prestación respectiva y su instrumentación documental investida celosamente de todos los requisitos formales que ha dispuesto la Administración

¹ Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Dino Jarach, Editorial Cangallo, pág.370

² Eves Argentina SA, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 14-10-93

³ Villalonga Furlong SA , Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 14-6-2000

fiscal. Corrientemente se los ha denominado factores intrínsecos y extrínsecos de la operación comercial.

Los autores Fenochietto y Larrañaga ⁴ enumeran las condiciones de admisibilidad del gasto o del crédito fiscal , que lo denominan requisitos sustanciales y formales, indicando que ello sería fiscalmente consentido en la medida que :

“1)debe existir un hecho o un acto que haga nacer la obligación de pago del impuesto;

2)salvo excepciones, ese hecho o acto debe documentarse conforme exigen las disposiciones legales y debe cumplirse con las formalidades y requisitos adicionales exigidos por las mismas;

3)esa factura o documento equivalente debe ser emitido por quien realizó el hecho o acto jurídico que generó la obligación tributaria”.

En la demostración de la situación fáctica imperante debe acudir, sin lugar a dudas , a brindar a la Administración recaudadora todos los elementos probatorios de que haya podido munirse el contribuyente para probar la verdad de los hechos vinculados con la operación primariamente sospechada de falsa. Es sencillamente este carril por donde transita la fortaleza de la defensa ante impugnaciones inapropiadas. Así lo ha entendido la jurisprudencia en una serie importante de pronunciamientos, como puede citarse Stándar Motor Argentina SA ⁵ en donde se falló en los siguientes términos: *“a fin de probar la realidad económica de las transacciones , lo cual permite demostrar que el crédito fiscal que pretende computarse surge de efectivas adquisiciones, pueden destacarse como hechos a probar: el pago de las operaciones, la forma en que se transportaron las mercaderías, los seguros que podrían cubrir éstas, la manera de transportar los dineros entregados en pago de las mismas o cualquier otra situación que permita concluir que las compras fueron efectivamente realizadas”.* Se ha resuelto también en la causa Rabaj Ruben ⁶ en sede del Tribunal Fiscal de la Nación que: *“si bien la sola circunstancia de que los proveedores cuestionados no hubieran incluido en sus declaraciones juradas los débitos fiscales relativos a dichas operaciones no configura un elemento suficiente para considerar la realidad económica de las transacciones objetadas, los elementos colectados por la auditoría fiscal permiten sostener la inexistencia de las mismas, quedando a cargo de la contribuyente la probanza en contrario....las facturas de compraventa adquieren entidad suficiente para generar crédito fiscal si encuentran sustento en la realidad fáctica de las operaciones”.* Igual temperamento mantienen los pronunciamientos Sevi SA ⁷ , Pserga Juan y Espíndola Miguel ⁸ y Oikia SA ⁹ , entre muchos otros más.

Resulta lamentablemente habitual que el Ente recaudador plantee objeciones al cómputo de gastos y créditos fiscales contenidos en facturas sin que se tenga plenamente acreditada la falsedad del documento respaldatorio haciéndolo muchas veces por una sencilla cuestión más intuitiva que probada en forma tal que resulten fatales. Este criterio ha tenido límites a través de algunos pronunciamientos jurisdiccionales razonablemente dictados. Así en la causa Forgués ¹⁰ el Tribunal Fiscal de la Nación concluyó *“que los elementos colectados por el Fisco no eran suficientes para fundar la tacha de apócrifa que se atribuyó a la facturación impugnada”*, precedente que también fue acogido en la causa Werk Constructora SRL-Comyt SA UTE ¹¹ estableciéndose que *“la presunción de que estarían computándose créditos ficticios no puede sostenerse con meras*

⁴ Facturas apócrifas y salidas no documentadas, Ricardo Fenochietto y Karina Larrañaga, Revista Impuestos Nro.12 , junio de 2006

⁵ Stándar Motor Argentina SA, Cámara Nacional Federal Contencioso Administrativa, Sala IV, 17-2-2000

⁶ Rabaj Ruben D, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 24-09-2001

⁷ Sevi SA, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 26-4-2002

⁸ Pserga Juan y Espíndola Miguel, Cámara Nacional Federal Contencioso Administrativa , Sala I, 9-4-2002

⁹ Oikia SA, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 7-6-2002

¹⁰ Forgués, Gustavo Roberto, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 21-11-2003

¹¹ Werk Constructora SRL-Comyt SA UTE, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 26-9-2005

sospechas”. Todos estos antecedentes ponen criteriosamente valladares ajustados a derecho a la tendencia de arremeter sistemáticamente contra los créditos fiscales y gastos computados en el caso que cualquier situación imponderable, muchas veces ajenas al contribuyente bajo fiscalización, se presenta en el tránsito de la misma.

Encontrándose , por consiguiente, la cuestión de la demostración de los factores intrínsecos sujeta a un aspecto probatorio, y dándose éste por verificado, hay que proceder a analizar la situación relacionada con las formalidades de la operación y los datos insertos en cada documento respectivo. Este es el tema medular de este trabajo.

Los permisos que otorga el Fisco para que un contribuyente emita sus facturas

La instrumentación de las operaciones comerciales por medio de la emisión de la facturación de los contribuyentes no es elegida aleatoriamente por éstos sino que se encuentra reglamentada rígidamente a través del imperio de las facultades que le han sido conferidas al Fisco Nacional. En la actualidad no es dabe pensar en comenzar una actividad si no se cumplen una serie de tramitaciones y además se reúnen ciertas condiciones para emitir las facturas que autorizan las Resoluciones Generales. Voy a recordarlas resumidamente.

En primer lugar , la RG 1575 regula el tipo de facturación a utilizar en su actividad mercantil que habrá de autorizar a cada sujeto responsable inscripto de IVA que inicie actividades (A, A con leyendas y M) . Para poder emitir las dos primeras de ellas es necesario acreditar la presentación de la declaración jurada del impuesto sobre los bienes personales , la tenencia de automotores o inmuebles con valuaciones superiores a un valor especificado e informar la Clave Bancaria Uniforme (CBU) .

Es muy importante destacar que recién , una vez acreditado todo ello, el Fisco, en lo que interesa para este tema, autoriza oficialmente el tipo de facturas que podrá emitir el contribuyente (art. 5 RG 1575). Si ello no ocurre , éste no tiene posibilidad alguna de instrumentar con arreglo al ordenamiento existente, ninguna operación comercial. Este no es un hecho menor, sino todo lo contrario ya que estamos ante la presencia de un permiso otorgado sobre la base de datos que han sido colectados por el Organismo, a los que se suman todos aquellos con que ya cuenta, como por ejemplo, los relativos a la inscripción, domicilios, actividad, etc , ya que sin ellos no podría otorgar la autorización al solicitante que legitime el accionar del responsable tributario. Y para mayor abundamiento no hay que soslayar que una vez que el sujeto pasivo cuenta con autorización para emitir sus comprobantes tiene el deber de informar acerca de las operaciones comerciales que lleva adelante durante un plazo determinado, siendo causal de no renovación posterior del permiso, en caso de su inobservancia, la falta de cumplimiento del deber de información que le es impuesto a lo que se adiciona la evaluación del comportamiento fiscal demostrado por éste (arts 23 y 25 RG 1575). Esto sin hesitación, es tanto un control previo como posterior al momento en que el peticionante comienza a emitir sus facturas. No hay duda entonces que por medio de esta Resolución se plantea un estado coercitivo de sometimiento temporal más profundo al seguimiento de la conducta del sujeto emisor de facturas.

En otro ordenamiento, esta vez la RG 100 , se fija la mecánica a seguir para que el contribuyente obtenga la Clave de Autorización de Impresión , que debe estar preimpresa en los talonarios de facturas, y que se otorga una vez que la AFIP ha verificado los siguientes aspectos: encontrarse inscripto en el Impuesto al Valor Agregado contando por supuesto con la CUIT del caso, que se hayan presentado

las últimas doce declaraciones juradas del IVA y de los recursos de la Seguridad Social o las vencidas en el caso de haberse iniciado actividades antes de haber transcurrido un año calendario y tener actualizado el domicilio fiscal (art. 21 RG 100). De estarse ante una situación de absoluta normalidad se otorgan autorizaciones que pueden extenderse por el mayor plazo legal de vigencia que fija la norma o , ante la hipótesis de existencia de cuestiones anómalas se puede acotar el tiempo su validez o directamente negarse ésta. En este caso también, la confección de los talonarios queda supeditada al permiso que disponga el Ente recaudador luego de haber practicado la revisión fáctica reseñada y la Clave de Autorización de Impresión otorgada debe estar impresa en las facturas especificando la perentoriedad de dicho permiso y dándole a su vez al adquirente la señal de que su proveedor ha logrado sortear felizmente determinados controles tributarios siendo ello un factor que le entrega una cuota de razonable tranquilidad acerca de la pulcritud del documento que está recibiendo por la operación concertada , lo cual en términos más o menos precisos, se puede establecer que ha sido garantizado por el Ente recaudador.

Es indudable por lo tanto que todo el procedimiento normativizado para que un contribuyente pueda emitir sus facturas legalmente ha sido definido , reglamentado y controlado por el Fisco a través de las facultades de ejercicio de las potestades de administración tributaria que se le ha conferido, ya que éste eligió discrecionalmente en función de la política fiscal que ha querido considerar apropiada, tomar como parámetros alusivos al estado de situación regularizado de un contribuyente los que se han descripto en lugar de otro u otros que también podrían ser válidamente apropiados.

Cabe aquí entonces fijar postura en el sentido de que si bien apriorísticamente las regulaciones dictadas para que un contribuyente pueda emitir una factura tienen por propósito evitar la existencia desleal de tales instrumentos, también hay que tener muy clara la circunstancia de que estas normas a su vez condicionan y limitan radicalmente las posturas impugnatorias del Ente fiscal cuando justifica como presupuestos para desechar la validez de una operación las situaciones contempladas en las RG 1575 y 100 que ha verificado y avalado previamente y posteriormente autorizado fehacientemente cuando las facturas se han emitido dentro del plazo de vigencia la autorización otorgada.

No hay que dejar de lado la circunstancia de que entre el momento en que se permite a un contribuyente imprimir y emitir facturas hasta aquel en que la misma toma realidad transcurre algún tiempo obvio y existe probabilidad de haberse mutado algunas situaciones que originalmente fueron declaradas y corroboradas por el Ente fiscal , tales por ejemplo, el hecho de comenzar a incumplir con la presentación de las declaraciones juradas o cambiar el domicilio comercial sin denunciarlo. Estas cuestiones vienen directamente vinculadas con los plazos de vencimiento de las autorizaciones que otorga el Organismo , ya que es una facultad que ostenta legalmente y que puede alterar según lo considere pertinente para cada caso en particular. Por eso aunque se presentaran estas situaciones, si la factura ha sido confeccionada en el tiempo en que media una Clave de Autorización de Impresión que no ha perimido , el adquirente de bienes y servicios no puede ser atacado patrimonialmente por vía de impugnación de sus créditos fiscales y gastos como consecuencia de este tipo de factores que , naturalmente, son ajenos a éste.

Impugnación de facturas previamente autorizadas por el Fisco

Es innegable que quien adquiere un bien y/o un servicio y recibe una factura que responde absolutamente a todas las prerrogativas de externalidad y formalidad vigentes, en especial que contiene impresa la Clave de Autorización de Impresión

que se ubica dentro del lapso de su validación, es un adquirente de buena fe y que a sabiendas de las exigencias que ha impuesto el Fisco porque a él también le alcanzan por su estado también de contribuyente, tiene para sí la garantía oficial devenida del dictado de un acto administrativo de que quien está proveyéndolo se ha sujetado regularmente a una situación fiscal determinada y controlada por la Entidad recaudadora, por cuanto ésta lo ha autorizado a emitir facturas una vez que los hechos analizados en el seno de la verificación que debe efectuar de acuerdo a la literalidad de las Resoluciones Generales han determinado que el resultado fue satisfactorio.

Esta especie de aval fiscal responde por supuesto a la palmaria realidad de que no existe posibilidad de emitir facturas ajustada a derecho si no se ha otorgado la autorización oficial para ello. Por lógica pura hay que establecer que toda impugnación de facturación que se sustenta en los factores que ha dispuesto evaluar la AFIP en sus resoluciones generales por la circunstancia tan comúnmente utilizada por los funcionarios tales como que no se ha localizado al proveedor, o que el mismo no presenta declaraciones juradas o que carece de capacidad económica para justificar la operación, etc, representa una absoluta arbitrariedad toda vez que se están empleando como basamento de las objeciones inspectoras los mismos presupuestos fácticos que previamente han sorteado el tamiz verificadorio a través de los procedimientos que discrecionalmente reguló el Ente recaudador y si para éste fueron suficientemente válidos para emitir un acto administrativo autorizante, con mucha más razón lo serán para el adquirente del bien o servicio en su calidad de tercero ajeno al trámite que no tiene para sí la facultad legal de dudar de la legitimidad de la resolución adoptada por quien debe cumplir las funciones de contralor impositivo.

Es importante fijar posición acerca de cuál es la naturaleza jurídica de las autorizaciones de impresión que emite la AFIP. Roberto Dromi ¹² entiende que acto administrativo es *“toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos generales en forma directa”*. Toda decisión del Ente recaudador es de tal naturaleza. Así está pacíficamente aceptado y es materia ejemplar de dicho entendimiento el fallo Peña Orlando ¹³ en donde se dijo que *“el conjunto de actos a través de los cuales los organismos recaudadores llevan a cabo la actividad de determinación de los tributos es , por esencia, un procedimiento administrativo y como tal no difiere sustancialmente de los procesos que la Administración sigue para la formación de un acto administrativo, por lo que se encuentran gobernados por los principios generales que establece la ley 19549...”*. Las autorizaciones de impresión de facturación consecuentemente guardan la misma génesis jurídica y por lo tanto se dictan en el marco de los preceptos que rigen la disciplina del Derecho Administrativo.

En el trámite sub examen los motivos y las causas en que se asientan los permisos otorgados por el Ente son justamente el cumplimiento de parte del contribuyente solicitante de los requisitos que las reglamentaciones tributarias han establecido y que también son producto del dictado de un acto administrativo de naturaleza general. Estas causas a su vez responden al principio del derecho procesal administrativo llamado motivación , figura que se aglutina dentro del conjunto de requisitos esenciales que debe contener todo acto administrativo, según lo fija el art. 7 de la ley 19549 de Procedimientos Administrativos. Tomás Hutchinson ¹⁴ nos explica claramente acerca de este valor jurídico con estas palabras: *“en la norma se emplea el término para designar un concepto más amplio y distinto , pero siempre con respecto a la causa objetiva del acto administrativo y no a la relación que pueda nacer de él. De ahí que se refiera a la*

¹² Derecho Administrativo, Roberto Dromi, Editorial Ciudad Argentina, 7ma Edición, pág 161

¹³ Peña Orlando , Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 28-06-2001

¹⁴ Régimen de Procedimientos Administrativos Ley 19549, Tomás Hutchinson, Editorial Astrea, 7ma. Edición, págs. 86 y 89-90

serie de antecedentes o razones de hecho y de derecho que justifican la emisión del acto administrativo....la motivación comprende a la causa del acto y la excede , pues le da una mayor relevancia al obligar a describirla y consignarla en el texto de una decisión". En otras palabras, la motivación es el conjunto de antecedentes fácticos y legales en que se sustenta, luego de haberse llevado adelante un proceso lógico sistémico, la resolución que se dicta. El análisis del motivo permite desentrañar la psiquis de la dirección que ha tomado la decisión que adopte la Administración.

Por lo tanto, la relevancia de considerar estas autorizaciones de impresión de facturas bajo el carácter de actos administrativos regulares adquiere trascendencia con respecto a los efectos que emergen de tal decisión.

En primer lugar es menester señalar que los actos de tal naturaleza tienen el principio rector de la estabilidad, siendo únicamente alterables a través de otro instrumento de la misma naturaleza y en tanto y en cuanto no se infrinja el precepto de irretroactividad que regula el art.13 de la ley 19549. En este sentido no tengo conocimiento que haya contribuyente que debiera soportar el embate impugnatorio a sus facturas de compra con posterioridad al momento en que se haya dictado un acto previo oficial dirigido al proveedor revocando la autorización para emitir las facturas que comprende el hecho y éste se encuentre firme en autoridad de cosa juzgada. Y si por casualidad lo hubiere, vale reiterar que la legislación administrativa es bien clara cuando impide aplicar retroactividades que lesionen derechos de los administrados, como sería el caso de la agresión patrimonial del contribuyente que cuenta con tales documentos de buena fe y no es parte legitimada entre proveedor y Estado pero sí se perjudica con el saldo negativo del marco de la relación jurídico tributaria que existe entre ellos.

En segundo lugar, y sin demeritar los ataques a numerosísimos articulados más del régimen de procedimientos administrativos que genera la carga del Fisco contra las facturas del contribuyente de buena fe, hay que hacer trascender el hecho de que los actos administrativos dictados autorizando la impresión y emisión de facturas , por imperio de lo que dicta el art. 12 ad hoc, gozan de presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria en tanto y en cuanto la AFIP no suspenda su ejecución por razones de interés público como puede ser el de aquel adquirente o muchos más que reposan su tranquilidad en el presupuesto de que si se ha permitido imprimir y emitir facturas a un proveedor, es porque tiene su situación fiscal normalizada. En ese sentido nuestro más Alto Tribunal ¹⁵ en los autos Romero SA tiene sentenciado que *"las resoluciones emanadas regularmente de la DGI, gozan de presunción de legitimidad – conf. Art.12 ley 19549 – por lo que no resulta fundado admitir , siquiera prima facie, que ellas respondan a un obrar injustificado o abusivo"*. Ahora bien esta ficción que regula todo el régimen administrativo no se otorga como liberalidad o prebenda gratuita a favor de las acciones estatales sino todo lo contrario.

Es consecuencia impuesta a la Administración y deber inexcusable el de sujetar todas sus acciones al principio de reserva de ley, que en algunos casos también se lo denomina impropriamente principio de legalidad. El primero de ellos es el universo normativo bajo el cual el Estado actúa buscando la intangible aplicación de la ley sustancial que se personifica en el principio de legalidad. A la Administración no le es admitido actuar a espaldas de un acaecer impoluto. A los fines de comprender la diferencia que existe entre un instituto y otro vienen a colación los dichos de Alvarado Esquivel ¹⁶ *"el principio de legalidad con particular relación a la acción administrativa, exige que la actuación de la Administración encuentre su fundamento positivo, así como el propio límite negativo, en una norma previa. En cambio – y como veremos – la reserva de ley exige mucho más,*

¹⁵ Romero SA, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 8-02-2005

¹⁶ El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de legalidad tributaria, Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Año III, Nro. 8, pág.30 y sig.

es decir, que la ley regule (por sí misma) , en todo o en parte, pero en ambos casos de manera suficientemente precisa y con objeto de limitar la discrecionalidad administrativa, las materias o asuntos que de ella son objeto". De manera entonces que si un proveedor es autorizado a emitir e imprimir talonarios de facturación hay que subrayar que sólo cabe tal posibilidad luego de que la Administración ha satisfecho el principio de reserva de ley, es decir, ha cumplido con todos los análisis y comparaciones que el ordenamiento dictado por medio de las Resoluciones Generales ha tomado como relevantes y ha emitido el permiso con estricto arreglo al criterio de que el sujeto era acreedor al derecho de operar a través de los instrumentos documentales idóneos. Consecuentemente no cabe posibilidad alguna de argumentar error o torpeza, salvo dolo fehacientemente probado , por supuesto.

Estas pocas líneas que repasan resumidamente institutos del derecho administrativo sirven, aunque más no sea, indiciariamente, para poder comprender la gravedad que implica en términos del derecho positivo vigente, utilizar para atacar patrimonialmente a un contribuyente las mismas circunstancias que fueron la justificación e inspiración del dictado de un acto administrativo que se galardona en la calidad de legítimo y suficientemente ejecutivo como elemento sin mácula sometido plenamente al orden jurídico . Estamos ante un verdadero contrasentido.

Ilegitimidad de una actuación arbitraria

La factibilidad de prosperar toda impugnación de facturación justificativa del cómputo de créditos fiscales y gastos del contribuyente por ser considerada apócrifa a través de la justificación de que determinadas circunstancias de un proveedor son anómalas , cuando esas mismas consideraciones fueron las que avalaron el dictado de un acto administrativo autorizando la impresión y emisión de facturas determinadas es una acción carente de toda razonabilidad y por lo tanto absolutamente arbitraria. Los presupuestos que analiza la AFIP para conceder los permisos ya han sido expuestos en el presente trabajo.

La razón más grave es que se obvia la consideración de que los hechos generadores de conflicto son los mismos que fueron la causa y motivo del dictado del acto administrativo legítimo que autorizó el proceder del tercero cuestionado al habersele otorgado el permiso para emitir los comprobantes de sus ventas. Y si el Fisco equivocó la profundidad e intensidad de los datos a coleccionar en su faceta fiscalizadora o cuanto menos erró las conclusiones que se traslucían de ella, su fracaso solamente debe tener efectos perjudiciales en ese ámbito público no siendo admisible que ello determine efectos patrimoniales sobre terceros que han estado ajenos al procedimiento seguido por el emisor de las facturas.

El derecho civil , también aplicable a este caso en su condición de eje estructural de todas las disciplinas jurídicas que incluye la administrativa y tributaria contiene un remedio legal para estas acciones contradictorias. El mismo se ubica en el marco de la doctrina de los actos propios que básicamente nos inculca que nadie puede variar de comportamiento injustificadamente , cuando ha generado en otros una expectativa de conducta distinta. Y en este caso es obvio que quien adquiere un bien o servicio y recibe una factura que se sujeta a todos los requisitos extrínsecos que se imponen, incluyendo la pertinente Clave de Autorización de Impresión, es un sujeto que no tiene absolutamente ningún justificativo legal para dudar de la habilidad del instrumento recibido que formaliza la operación cuando la tutela formal y sustancial del mismo está siempre a cargo del Ente recaudador y que cuenta con una fecha de vigencia no perimida dispuesta por éste.

Esta doctrina natural del derecho privado que se la conoce bajo el apotegma *venire contra factum proprium non valet* en palabras de Hector Mairal ¹⁷ es totalmente aplicable a la Administración Pública ya que sostiene el autor que “*nos parece obvio que la doctrina vincula también a la Administración, como que lo contrario implicaría una dispensa inaceptable de la malicia, y una franquicia para cometer iniquidades , cuya base sería sólo la presunción de utilidad pública del obrar administrativo, lo que no siempre se verifica en los hechos*”. La jurisprudencia ha acogido este criterio también. Es así que en la causa Durán ¹⁸ sostuvo que “*la doctrina de los actos propios también le es aplicable a la Administración Pública , la que debe asumir sus yerros, máxime cuando con su actitud quita la calidad de competente a la actora para lograr un ascenso*”.

La doctrina de los actos propios se plasma en el derecho argentino como concepción derivada de la aplicación del precepto de la buena fe de contratación que literalmente está inserta en el art. 1198 del Código Civil que regula el instituto en los siguientes términos: “*los contratos debe celebrarse , interpretarse y ejecutarse de buena fe y de acuerdo con lo que verosímilmente las partes entendieron o pudieron entender obrando con cuidado y previsión*”.

Esta doctrina , al decir de Alejandro Borda ¹⁹, requiere que exista unidad de identidad entre el sujeto receptor de la conducta vinculante y aquella que la contradice. En nuestro caso, estamos ante una autorización otorgada del Fisco a un contribuyente y una impugnación a otro sujeto con fundamento en los mismos elementos de análisis que surgen del autorizado. En principio parecería que no se configura la relación bilateral que la sustenta. Sin embargo, no hay que dejar de obviar la circunstancia de que el permiso que extiende el Fisco, surge de una norma reglamentaria que comprende a todos los contribuyentes, ya que sus efectos alcanzan a la integridad de su universo. Consecuentemente el acto autorizatorio , que es un acto administrativo, se enrola en aquellas disposiciones de naturaleza general, con lo cual, a raíz de ello, también estamos ante una relación directa entre la Administración y la persona jurídica perjudicada.

Uno de los aspectos más trascendentes de la figura en análisis es el estudio de hasta qué punto una de las partes puede contradecir sus actos como consecuencia de haberse advertido con posterioridad la existencia de una equivocación o error que se traduce en la contratación acordada, aspecto que podría eventualmente hacer decaer la imposibilidad de contradecir los actos que tiene para sí la doctrina de los actos propios. Resulta obvio que el mismo Fisco que impugna las facturas haya posiblemente equivocado tal vez el camino de otorgar autorización para emitir tales documentos a un contribuyente y es lógico que intente recomponer la situación a través de una acción que tienda a sanear la situación preconstituída. En este caso ello resulta inviable por imperio de lo dictado en el art. 929 del Código Civil que prescribe lo siguiente: “*el error de hecho no perjudica, cuando ha habido razón para errar, pero no podrá alegarse cuando la ignorancia del verdadero estado de las cosas proviene de una negligencia culpable*”. La doctrina ha vertido conceptos acerca de esta situación jurídica , en este caso, a través de Fernando Sagarna ²⁰ que sostiene que “*es excusable el error cuando está justificado y, por lo tanto, puede invocarse porque ha habido razón para errar. En cambio, es inexcusable cuando no está justificado porque el sujeto, poniendo la debida atención, estaba en condiciones de advertir que era falsa su noción sobre los datos del hecho que le presentaban las cosas*”. Y en el caso *thema considerandum* es absolutamente evidente que el único sujeto que normativiza, dirige y decide a su entera voluntad las formalidades que deben cumplir los contribuyentes para poder documentar sus operaciones con arreglo a

¹⁷ La doctrina de los actos propios y la Administración Pública, Editorial Depalma.

¹⁸ Durán María L c/Estado Nacional – Ministerio de Cultura y Educación- DJ 1993-C-342

¹⁹ La Teoría de los Actos Propios, Alejandro Borda, Editorial Lexis Nexis

²⁰ Código Civil comentado y anotado, Editorial La Ley, pág. 656.

lo que disponen las normas, a lo que hay que adicionarle que cuenta con una potencia investigativa superlativa, es la propia AFIP, lo cual de ninguna manera habilita a sostener que ha existido alguna razón lógica o jurídica para errar, y con mayor razón cuando estamos ante la verdad jurídica a su favor sustentada en la presunción legal de legitimidad de todos los actos que dimanen de su seno que conlleva implícito que se ha emitido una resolución habiéndose tramitado el pedido sin mácula alguna, lo cual inevitablemente torna entonces inverosímil esta posibilidad para la Administración fiscal.

La buena fe es el presupuesto esencial de toda la estructura doctrinal que estamos estudiando. Este mismo supuesto también haya su correspondiente andamiaje jurídico en la ley 11683 en el último párrafo del art.33 que literalmente establece lo siguiente *"todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquellas"*. La jurisprudencia administrativa ha reconocido este valor jurídico y ético como elemento básico de las relaciones contractuales. Para el caso, el Tribunal Fiscal de la Nación ha dicho en la causa Osmiber SRL ²¹ lo siguiente: *"resulta procedente el criterio de la AFIP que tildó de apócrifas las facturas extendidas por ciertos proveedores de la actora, determinándole en consecuencia el impuesto al valor agregado, puesto que la omisión de demostrar la real existencia de las operaciones comerciales y por ende, la buena fe de las compras, impidió neutralizar su responsabilidad ante los vicios que tal documentación poseía"*.

Lopez Mesa ²² nos enseña cómo se inserta en la doctrina de los actos propios el principio de la buena fe a través de estas palabras: *"es doctrina jurisprudencial reiterada en nuestro país que la doctrina de los actos propios constituye una derivación necesaria e inmediata del principio general de la buena fe, y, como tal, integra nuestro derecho positivo, resolviéndose que, resultan inadmisibles las alegaciones que importan ponerse en contradicción con los propios actos anteriores, deliberados, jurídicamente relevantes y plenamente eficaces"*. En especial hay que señalar que pronunciamientos jurisdiccionales no han otorgado prerrogativa alguna al Estado cuando cumple las funciones ejecutivas que le son naturalmente atribuidas y ha sido conminado a mantener una conducta que no sea reñida con este precepto. Tal el caso del fallo Compañía Azucarera Tucumana SA ²³ en donde la Corte Suprema de la Nación fulminó a la Hacienda Estatal con estas letras: *"una de las derivaciones del principio cardinal de la buena fe es la que puede formularse como el derecho de todo ciudadano a la veracidad ajena y al comportamiento leal y coherente de los otros, sean éstos los particulares o el propio Estado"*.

La circunstancia objeto del presente trabajo de tomar como hechos justificantes de impugnaciones de operaciones comerciales bajo la calificación infeliz de *facturas apócrifas*, cuando la operación verdaderamente ha existido, a determinados presupuestos que fueron previamente verificados y aprobados por el Ente recaudador, aún cuando esto se realizare en un momento previo al de la emisión de las facturas, es un acto antagónico con los alcances de la doctrina en estudio, y en especial con la regulación hecha al precepto de la buena fe, por cuanto es evidente que el tercero perjudicado está indefenso frente a la concreta verdad del estado de la situación fiscal de su proveedor, aspecto que queda reservado solamente para el Fisco que a través del permiso de emisión de facturas lo ha convalidado y da garantía de la formalidad que reúne el comprobante del caso. Por esa circunstancia no resulta extremista plantear la posibilidad de estar, tal vez, ante una situación de uso y abuso ilegítimo de poder de administración fiscal y esta posición también es rechazada por la doctrina sub examen. En la causa

²¹ Osmiber SRL, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, 20-02-2006

²² La Doctrina de los actos propios en la jurisprudencia, Marcelo Lopez Mesa, Editorial Depalma, pág. 30.

²³ Compañía Azucarera Tucumana SA C/Estado Nacional s/expropiación indirecta, 21/9/89, Fallos 312:1725

Kraft Ltda.c/Motormecánica SA ²⁴ la justicia dictaminó lo siguiente: *“quien se atiene al rigor de los términos legales o convencionales pero siguiendo un móvil que no armoniza con la buena fe, entra de lleno en lo que ha dado en denominarse el ejercicio antifuncional de las prerrogativas (legales o contractuales) , aún cuando intente cobijarse bajo una pretensión aparentemente lícita desde el punto de vista jurídico, porque se hallan en juego, por una parte, el imperio de la buena fe, y por otra, ese principio más general del ordenamiento jurídico, cual es, que los derechos han de ejercerse sin desviar el fin del instituto , o sea, sin que medie abuso”*.

Las acciones a ejercer deben ser siempre impulsadas en la dirección de lo que la previsión indica que sucederá ya que la puntillosa sujeción al derecho formal crea indudablemente expectativa determinada. De lo contrario estamos ante una situación de arbitrariedad derivada de una conducta incoherente habida cuenta su falta de legitimidad. Ello ha sido así concebido en el ámbito de la doctrina de los actos propios y también fue objeto de sentencias ejemplificadoras. La Cámara de Apelaciones de Tandil ²⁵ rotundamente dijo que *“una de las consecuencias del deber de obrar de buena fe es la exigencia de un comportamiento coherente ajeno a la veleidad y a los cambios de parecer perjudiciales. Esta exigencia impone que cuando una persona – dentro de una relación jurídica – ha suscitado en otra con su conducta la confianza de que un derecho no será ejercitado o lo será en determinado sentido, deba mantenerse necesariamente dicha confianza desestimándose toda actuación incompatible con el sentido que objetivamente se deduzca de la conducta primera”*.

La actuación contradictoria del Fisco también se consume en el plano de que cuando carga contra los gastos y créditos fiscales de un contribuyente sobre la base de existencia en cabeza del proveedor de las situaciones anómalas ya señaladas anteriormente , no ha considerado previamente el hecho de tomar en consideración que las erogaciones deducidas para el sujeto perjudicado son a su vez ingresos gravados de éste último ni que para el caso del impuesto al valor agregado estamos ante un gravamen plurifásico no acumulativo lo cual implica que el tributo debe irse trasladando de etapa en etapa hasta que resulta finalmente percutido con el mismo el consumidor final. No conozco antecedentes donde el proveedor haya sido liberado del ingreso proveniente de la renta declarada ni del débito fiscal exteriorizado manteniéndose con ello una posición fiscal simétrica de manera que no se genere el efecto de un ingreso incausado en exceso por sobre la cuantía que surja de las operaciones del caso. Sucede todo lo contrario, esto es, al proveedor se le cobran los impuestos que nacen de la operación y al contribuyente se le impide tomarlos para sí y menguar su carga tributaria rompiéndose de esta manera la justicia y justeza de la materia a oblar.

Conclusiones

Desde hace ya tiempo me guían en la materia tributaria las máximas de Juan Bautista Alberdi que ya he transcripto en reiteradas oportunidades ²⁶. En general, y sin que crea que deba ser calificado de inocente, formulo votos para que la acción estatal esté sujeta a la legislación imperante. En este caso el derecho tanto tributario como el común cuentan con herramientas de solución de los conflictos que, tan en boga, están vigentes en estos días.

²⁴ Kraft Ltda. C/Motormecánica SA, La Ley, 1982-A-82

²⁵ Libertini José Luis C/Eleno Ricardo y otro s/cumplimiento de contrato, Cámara de Apelaciones de Tandil, 24-10-91

²⁶ Cuestiones Vinculadas al Establecimiento del Hecho Imponible, Walmyr Grosso Sheridan, Editorial La Ley , Palabras Preliminares, transcripción de párrafo de Juan Bautista Alberdi en su obra Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853.

Por lo pronto observo que la reiterativa insistencia del Fisco en justificar impugnaciones de créditos fiscales y gastos sobre la base de situaciones que ha analizado previamente al momento de otorgar los permisos de impresión y emisión de facturas reflejan un obrar incoherente que muchas veces deja perplejos a los contribuyentes inocentes. Y para colmo de males, a los proveedores titulares de los instrumentos impugnados no se les revocan las autorizaciones de impresiones de formularios con lo cual pueden seguir su travesía por la senda de lo anómalo al amparo del permiso Fiscal que una vez que se descubre que resulta impropio se transforma en connivente, . Para quien ha resultado un comprador honesto se le presenta un grave estado de conculcación de justicia. Por eso sostengo que el derecho mismo encuentra en su seno el antídoto a esta arremetida a partir de la doctrina de los actos propios. Para finalizar, he reservado las palabras sabias de Enneccerus²⁷ que resume magistralmente la idea que he querido plasmar en este tema: “ *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*”.

No parece ser un dato menor que el artículo agregado a continuación del artículo 33 de la ley de procedimientos tributarios, cuyo proyecto fue impulsado por la propia Administración, al día de la fecha no se encuentra reglamentado. Es mi opinión de que ello se debe a que al fijarse criterios que establezcan, por imperio legal, las condiciones de admisibilidad de los documentos respaldatorios de las facturas, todos los que se subordinen a dichos requisitos serán difícilmente objetables. Es decir, se presenta una situación que gráficamente podría calificarse como efecto boomerang ya que si bien la sublime intención del ordenamiento es la de reducir o impedir el tráfico ilegal de facturación impropia, también opera como instrumento para disfrazar la artificialidad de aquellas situaciones aparentemente normales dotándolos de cobertura legal para legitimar lo ilegítimo.

Por otra parte cuanta mayor regulación se imprime, y en la medida que se cumple con las mismas de buena fe como es el caso explicado, las caprichosas impugnaciones que se efectúan rompen con el tan vapuleado, pero no por ello valor legal superior, principio de seguridad jurídica, ya que el contribuyente honrado a la altura de estos días, no tiene la certeza de que escapará a planteos insospechados en el cómputo de gastos y créditos fiscales aunque haya tomado el resguardo de controlar todos los requisitos que la AFIP ha dispuesto para la emisión de facturas de su proveedor. Sin duda alguna todos estamos ante un llamativo estado de incertumbre fiscal que debe ser remediado urgentemente para poder contar con una relación jurídico tributaria aséptica.

²⁷ Tratado de Derecho Civil, Barcelona 1950, Enneccerus Kipp & Wolf, 2da Edición , pág. 495