Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-70936073-APN-VOCIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 5 de Julio de 2024

Referencia: SALA A VOC. 1RA. - Sentencia - EX-2023-127623457-APN-SGAI#TFN "GUELMAN, Eduardo Luis s/ recurso de apelación"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la fecha se reúne la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por el Dr. Armando Magallón (Vocal Subrogante de la 1° Nominación), la Dra. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y el Dr. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la 3° Nominación) para dictar sentencia en el **EX-2023-127623457-APN-SGAI#TFN**, caratulado: "**GUELMAN, Eduardo Luis s/ recurso de apelación**".

El Dr. Armando Magallón dijo:

I.- Que mediante el RE-2023-127619882-APN-SGAI#TFN, se presenta el actor e interpone recurso de apelación contra la resolución N° 71/2023 (DV RPOS), de fecha 14/09/2023, emitida por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Posadas de la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos, a través de la cual se le determina de oficio el Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia, correspondiente al período 2020 por la suma de $ 5.674.677,88, con más la suma de $ 7.451.911,33 en concepto de intereses resarcitorios y, además, se le aplica una multa de $ 5.674.677,88 equivalente al 100% del Aporte dejado de ingresar por el período fiscal 2020, con sustento en el art. 45 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.).

Manifiesta que se encuentra en trámite ante la Justicia Federal de Misiones el Expte. N° 005822/2022 caratulado "Guelman Eduardo Luis, c/ E.N. – Afip S/ Acción Mere Declarativa de Inconstitucionalidad", a través de la cual se debaten las mismas cuestiones que en el presente proceso, es decir, la improcedencia del cobro del aporte solidario y extraordinario para morigerar los efectos de la pandemia, debido a su inconstitucionalidad por el efecto confiscatorio que su aplicación produciría.

Expone los argumentos de hecho y los fundamentos de derecho que motivaron el ajuste fiscal.

Previo a todo, como excepción de nulidad hace saber a este Tribunal que se ha notificado fehacientemente de la resolución determinativa de oficio, al momento de ingresar espontáneamente a la página web de AFIP en fecha 10/10/2023, atento que el Fisco Nacional omitió notificar la resolución N° 71/2023 (DV RPOS).

Para ello argumenta que según lo determinado por la Ley N° 19.549 en su art. 11 la notificación de los actos administrativos de alcance particular hacen a su validez. Es decir, conllevan el cumplimiento de formalidades que deben observarse.

Explica que, según lo establecido por el art. 39 del decreto reglamentario 1759/1972, deben ser notificados a la parte interesada los actos administrativos de alcance individual. Continúa exponiendo la normativa que considera aplicable al caso para concluir su razonamiento en la RG 4280/18 que reglamentó el artículo 100 de la Ley 11.683 en lo que se refiere a las formas de notificación.

Indica así que la propia norma no prevee la notificación electrónica para la vista ni la determinación de oficio, quedando solamente reservado para intimaciones simples y no para actos administrativos, los que, a su entender, por su trascendencia e importancia requieren la notificación fehaciente al contribuyente.

Es por ello que postula que la notificación fehaciente nunca ocurrió, y solicita se tenga por presentado en legal tiempo y forma el recurso de apelación contra la resolución cuestionada en autos, notificada al momento de entrar a la página *web* de la AFIP, el día 10/10/2023.

Seguidamente, plantea como cuestión previa la excepción de nulidad en punto a que la Resolución N° 71/23 no estaría correctamente fundada, carecería de motivación y causa, afectando así la legalidad del acto. Entiende que la resolución es arbitraria pues no constituye una derivación razonada del derecho vigente.

Subsidiariamente expone las razones de fondo por las que entiende que el acto debe ser revocado. Cita jurisprudencia y doctrina a su favor. Ofrece prueba documental y pericial contable. Hace reserva de caso federal. Finalmente, solicita haga lugar al recurso interpuesto.

II.- Que por medio del IF-2024-31684248-APN-DTD#JGM, se presenta el Fisco Nacional y contesta el recurso interpuesto por la recurrente, negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos. Plantea la excepción de improcedencia formal del recurso interpuesto. Cita jurisprudencia en respaldo a su criterio y acompaña los antecedentes administrativos. Se opone a la prueba ofrecida por la apelante. Hace reserva del caso federal y solicita se declare la improcedencia formal del recurso, con costas a la recurrente.

En relación con la falta de notificación de la resolución apelada en el domicilio *“ad litem”*, indica que, conforme surge de los antecedentes administrativos que acompaña, la misma fue efectuada en el domicilio electrónico de la recurrente, en fecha 15/09/2023, en función del *“Acceso del contribuyente”* tal como se observa a fs. 143. Además, se notificó al domicilio electrónico la Vista – fs. 56 tipo *“Oficio”*- y la Prórroga de Vista – fs. 62 tipo *“Acceso del contribuyente”*-.

Remarca entonces que tanto las notificaciones efectuadas en la etapa de fiscalización como así también la

vista conferida prevista en el artículo 17 de la ley 11.683 se cursaron en su domicilio fiscal electrónico, en los términos del mencionado art. 3 de la ley 11.683 y la Resolución General AFIP Nº 4280/2018.

En punto a la excepción de nulidad alegada por falta de causa y motivación de la resolución apelada expresa que el contribuyente realizó una interpretación subjetiva y no se basó en defectos del acto administrativo recurrido.

Agrega que en el caso bajo examen nos encontramos con una queja expresada en medio del más completo vacío jurídico. Añade que quien alega la nulidad debe acreditar la ocurrencia de dos presupuestos básicos, (i) un defecto significativo y (ii) que esa imperfección cause un perjuicio a quién alegue la nulidad.

III.- Que por medio la PV-2024-59592164-APN-DTD#JGM se elevan las presentes actuaciones a consideración de la Sala "A" para tratar la excepción interpuesta y mediante IF-2024-66493063-APN-VOCI#TFN quedan en estado para dictar sentencia.

IV.- Que este Tribunal debe pronunciarse sobre el planteo formulado por el recurrente como de nulidad, tratado por el Fisco Nacional como improcedencia formal, por la falta de notificación de la resolución N° 71/2023 (DV RPOS), de fecha 14/09/2023, apelada en autos. Es decir, corresponde resolver previo a todo si el recurso incoado ha sido interpuesto dentro del plazo fijado por ley.

Conforme los antecedentes administrativos obrantes en las presentes actuaciones a la vista, la mencionada resolución fue notificada a través del "*Acceso del contribuyente*" a su propio domicilio fiscal electrónico en fecha 15/09/2023 (conforme fs. 143 del Cpo. Aporte Solidario y Extraordinario P.F. 2020 de los antecedentes administrativos obrantes en el IF-2024-31662796-APN-DTD#JGM).

En ese contexto, y teniendo en cuenta las argumentaciones de las partes, corresponde analizar la normativa aplicable al régimen de notificación electrónica a la luz de los cuestionamientos efectuados por la recurrente.

Sobre el particular, el artículo agregado a continuación del artículo 3°de la Ley N° 11.683 establece que " *Se considera domicilio fiscal electrónico al sitio informático seguro, personalizado y válido, registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza que determine la reglamentación; ese domicilio será obligatorio y producirá en el ámbito administrativo los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidos y plenamente eficaces todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que allí se practiquen."*

"La Administración Federal de Ingresos Públicos establecerá la forma, requisitos y condiciones para su constitución, implementación y cambio, así como excepciones a su obligatoriedad basadas en razones de conectividad u otras circunstancias que obstaculicen o hagan desaconsejable su uso."

En concordancia con dicho precepto, el actual artículo 100 inciso g) de la Ley N° 11.683 señala que *"Las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc., serán practicadas en cualesquiera de las siguientes formas: (...) g) por comunicación en el domicilio fiscal electrónico del contribuyente o responsable, en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, los que*

deberán garantizar la correcta recepción por parte del destinatario...”.

En ese sentido, el organismo recaudador reglamentó el domicilio fiscal electrónico a través de la RG 4280/18 y en su artículo 1° estableció que *“Los contribuyentes y/o responsables deberán constituir con carácter obligatorio el Domicilio Fiscal Electrónico a que se refiere el artículo sin número agregado a continuación del Artículo 3° de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, modificado por la Ley N° 27.430, conforme a las formas, requisitos y condiciones que se establecen por la presente.*

Los sujetos que tramiten la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) deberán registrar la constitución del Domicilio Fiscal Electrónico como requisito previo a darse de alta en los impuestos y/o regímenes correspondientes.”.

Por su parte, el artículo 2° de la mentada resolución estableció que *“A los efectos de la constitución del Domicilio Fiscal Electrónico, los sujetos indicados en el artículo precedente, deberán ingresar al servicio denominado “Domicilio Fiscal Electrónico” del sitio “web” institucional (http://www.afip.gob.ar), utilizando la Clave Fiscal obtenida conforme al procedimiento dispuesto por la Resolución General N° 3.713 y sus modificaciones, debiendo además informar una dirección de correo electrónico y un número de teléfono celular, a través del mencionado servicio “web*”.

Mediante su artículo 3° se establece que *“Constituido el Domicilio Fiscal Electrónico, los contribuyentes y/o responsables podrán autorizar, a través del servicio con Clave Fiscal “Administrador de Relaciones “, a una o más personas a acceder a las comunicaciones y notificaciones informáticas previstas en el Artículo 5°.”*

Ahora bien, con respecto a los efectos del domicilio fiscal electrónico, la normativa dispuso que aquél *“...producirá en el ámbito administrativo los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidas y plenamente eficaces las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones aludidas en el Artículo 5°, que allí se practiquen*” (art. 4°)

Asimismo, señala que pueden notificarse vía domicilio electrónico *“...las citaciones, requerimientos, liquidaciones, intimaciones, emplazamientos, avisos, anuncios, comunicados, etc. de cualquier naturaleza emitidos por este Organismo... “, debiendo darse aviso de las comunicaciones o notificaciones remitidas al Domicilio Fiscal Electrónico mediante mensajes enviados a la dirección de correo electrónico o número de teléfono celular informado por el contribuyente o responsable.”* (Art. 5°)

Finalmente, los artículos 6° y 7° de la R. AFIP N° 4280/2018 establecen los requisitos que deben contener las notificaciones electrónicas, así como también las formas de tomar conocimiento de los actos notificados y el perfeccionamiento de las mismas.

En este sentido el primero de los artículos mencionados establece que *“Para notificarse o tomar conocimiento de los actos a que se refiere el artículo precedente, los contribuyentes y/o responsables, por sí o a través de las personas debidamente autorizadas, deberán ingresar al servicio “web” con Clave Fiscal “Domicilio Fiscal Electrónico” o consultar en el “WebService” denominado “Consumir Comunicaciones de Ventanilla Electrónica (WSCCOMU).*

Dicho ingreso o consulta podrá efectuarse las VEINTICUATRO (24) horas del día, durante todo el año. (…)”

Por último, según el art. 9° el Domicilio Fiscal Electrónico que hubiera sido registrado en los términos de la Resolución General N° 2.109, sus modificatorias y su complementaria, se reputará válidamente constituido en el marco del presente régimen, sin necesidad de efectuar el procedimiento establecido en el Capítulo A, debiendo únicamente cumplir con el deber de informar una dirección de correo electrónico y un número de teléfono celular, en caso de no haberlos informado. El art. 10 prevé que los sujetos indicados en el Artículo 1°, que a la fecha de publicación de la presente en el Boletín Oficial no hayan constituido el Domicilio Fiscal Electrónico, deberán cumplir con la obligación de constituirlo hasta el día 30 de noviembre de 2018, inclusive, excepto que se encuentren obligados a su constitución con anterioridad a dicha fecha.

A ello cabe recordar que, tal como se dijo precedentemente, en atención a la modificación introducida por la Ley N° 27.430 a la Ley N° 11.683, la constitución de domicilio electrónico resulta obligatoria para la entrega o recepción de las notificaciones, emplazamientos y/o comunicaciones que allí se practiquen.

Ello así, de conformidad con la normativa anteriormente expuesta, en este caso en particular, el planteo de la actora no puede prosperar.

En efecto, a partir del nuevo escenario normativo y fáctico supra reseñado, se advierte que:

(i) la parte actora tenía constituido el domicilio fiscal electrónico. En efecto, tal como surge de los Antecedentes Administrativos que acompaña el Fisco Nacional (vide fs. 56 y 62 del Cpo. Aporte Solidario y Extraordinario P.F. 2020 de los antecedentes administrativos), obran las constancias de notificación de la “Vista” y de la “Prórroga de la Vista”, cuestión que no se encuentra controvertida por la representación de la parte actora. Por lo que los requisitos de Resolución General AFIP N° 4820/2018, se encontraban debidamente cumplidos.

Por otro lado, no surgen constancias de que se encontrara alcanzado por las excepciones establecidas en el art. 8º de la RG 4280.

(ii) La notificación electrónica de la Resolución N° 71/2023 (DV RPOS), se perfeccionó, conforme surge de la constancia de notificación N° 00000000000394265258/2023, según el propio “Acceso del Contribuyente” en los términos del inciso b) del art. 7º de la RG 4280/2018, es decir, en fecha 15/09/2023 (vide fs. 143 del Cpo. Aporte Solidario y Extraordinario P.F. 2020 de los antecedentes administrativos acompañados en el IF-2024-31662796-APN-DTD#JGM).

(iii) el plazo de quince días para interponer el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal se encontraba vencido al momento de la interposición del recurso de apelación por la parte actora (26/10/2023).

Para ello, y a tenor de lo previsto en las normas referidas precedentemente, las que a partir de la ley N° 27.430 obligan a constituir domicilio electrónico para la entrega o recepción de notificaciones como la que se discute en los presentes actuados, en este caso particular debe entenderse que la misma resulta plenamente válida, toda vez que una vez registrado el domicilio fiscal electrónico, este produce en el

ámbito administrativo, los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidas y plenamente eficaces las notificaciones que allí se practiquen.

Que a ello debe sumársele que tal como surge de los mismos antecedentes administrativos, al momento de contestar la vista notificada al domicilio electrónico de la recurrente, nada dijo sobre la notificación y solicitó una prórroga para realizar su descargo.

La concesión de dicha prórroga, también fue notificada al domicilio electrónico y, de nuevo, la actora nada objetó. Más luego efectivamente contestó la Vista. Recién al momento de apelar la Determinación de Oficio pretendió quitarle validez a la notificación vía domicilio electrónico.

En consecuencia, en mérito a lo expuesto, cabe concluir que al momento de presentarse el recurso ante este Tribunal con fecha 26 de octubre de 2023 (cfme. Información generada por el Sistema GEDO que surge arriba de la firma digital en RE-2023-127619882-APN-SGAI#TFN), el plazo de quince días dispuesto en la norma (art. 76 Ley N° 11.683) se encontraba vencido, motivo por el que corresponde hacer lugar a la excepción de improcedencia formal articulada por el Fisco Nacional y declarar en consecuencia, la improcedencia del recurso.

Los Dres. Laura Guzmán y Pablo Porporatto dijeron:

Que adhieren al voto del Dr. Magallón.

Por lo tanto, en razón de lo expuesto **SE RESUELVE**:

Declarar la improcedencia formal del recurso por extemporáneo, con costas.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2024.07.04 12:38:18 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2024.07.05 15:15:26 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2024.07.05 16:59:27 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.07.05 16:59:44 -03:00