28738/2023 BUENA PROA SA (TF 109569513-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, octubre de 2023.

VISTOS:

Estos autos caratulados: "Buena Proa SA (TF 109569513-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"; y

CONSIDERANDO:

1º) Que, mediante pronunciamiento del 28/12/22, el Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar a la excepción de cosa juzgada planteada por el Fisco Nacional y **declaró extemporáneo el recurso interpuesto**, con costas.

Para así decidir, y en lo que aquí interesa, destacó que el artículo 19 del decreto reglamentario de la ley 19.459 y el art. 40 del CPCCN son normas de aplicación supletoria al procedimiento tributario (conf. arts. 116 y 197, ley 11.683). Seguidamente, trascribió el art. 76 de la ley de rito y reseñó las previsiones relativas al modo de cómputo de los plazos procedimentales que surge de los arts. 4º y 152 de la ley 11.683.

Respecto a la normativa aplicable al régimen de notificación electrónica, transcribió el artículo agregado a continuación del art. 3º y el art. 100 inciso g, de la ley de rito y los arts. 1º, 4º, 5º, 6º y 7º de la resolución general (AFIP) 4280/2018 ("RG 4280") reglamentaria del domicilio fiscal electrónico. Asimismo, advirtió que el art. 200 de la ley 11.683 dispone que "… *la utilización de expedientes electrónicos, documentos electrónicos, firmas electrónicas, firmas digitales, comunicaciones electrónicas y domicilio fiscal electrónico, en todas las presentaciones, comunicaciones y procedimientos —administrativos y contencioso administrativos— establecidos en esta ley..*" poseen *"... idéntica eficacia jurídica y valor probatorio que sus equivalentes convencionales, de conformidad con los lineamientos que fije el Poder Ejecutivo nacional*".

Manifestó que la resolución nº 216/2021 apelada por la parte actora fue notificada a su domicilio electrónico el 13/09/21 "*observándose la normativa aplicable en la materia a partir de las distintas modificaciones introducidas en la ley*

11.683 por la ley 27.430 (BO 29/12/2017) (…) *y lo establecido por el art. 7 inc. b) de la RG 4280/2018*" de modo que el plazo de 15 días para apelar dicho acto debió computarse a partir del 14/09/21 y venció las dos primeras horas del día 5/10/21.

En respuesta a los agravios de la actora relativos a la falta de notificación en el domicilio procesal constituido en oportunidad de contestar la vista del art. 17 de la ley 11.683 y a la efectiva toma de conocimiento de la resolución determinativa el 21/10/21, aseveró que "*resulta cuanto menos llamativo si se tiene en cuenta que el fisco le notificó al domicilio fiscal electrónico –informado por el contribuyente- todas las actuaciones relacionadas con el trámite en sede administrativa; sin que haya hecho objeción alguna la recurrente*".

Por último, afirmó que en función al modo en que se resolvió la contienda, se encontraba impedido de expedirse respecto del acogimiento informado por la actora.

2º) Que, disconforme con el pronunciamiento, la **parte actora** interpuso y fundó su recurso de apelación el 8/03/23 y el 10/03/23, respectivamente, que fue replicado por su contraria el 22/06/23.

Manifiesta que la notificación de la resolución determinativa de oficio debió realizarse en el domicilio especial constituido y no sólo en el domicilio fiscal electrónico; omisión que según su criterio, conduce a anular la notificación y todo lo actuado en su consecuencia. A tal fin, pone de resalto que en el curso del procedimiento determinativo constituyó un domicilio especial a los fines procedimentales y allí debió ser dirigida la notificación de la resolución determinativa de oficio a fin de garantizar el efectivo ejercicio de su derecho de defensa.

Subraya que la notificación efectuada en el domicilio fiscal electrónico no fue efectivamente "*leída*" el 13/09/21, sino el 21/10/21 cuando revisó las comunicaciones recibidas, conforme surge del acta notarial acompañada a las actuaciones.

Esgrime que la nulidad de la notificación acredita que el recurso incoado ante el *a quo* fue deducido dentro del plazo de 15 días hábiles administrativos contados desde la fecha en que la empresa tomó conocimiento efectivo del contenido de la resolución determinativa (esto es, el 21/10/21).

Alega que en el caso resultan aplicables los principios *pro actione* y *pro hómine*, en virtud de los cuales, en caso de duda, debe considerarse que el recurso fue interpuesto en legal tiempo y forma. Cita jurisprudencia que entiende aplicable.

Precisa que las defensas que se vio privada de oponer son las desarrolladas a partir del apartado VI.2 del escrito de apelación, a las cuales remite.

Advierte que según la jurisprudencia, la iniciación del procedimiento se deberá notificar al contribuyente en el domicilio fiscal, "*pero, si posteriormente*

constituye un domicilio legal en el marco de las actuaciones administrativas, en este se deberán practicar las futuras notificaciones que a él estuvieran destinadas, careciendo de efecto jurídico toda notificación que se realice en el domicilio fiscal".

Arguye que la falta de notificación de la determinación de oficio en el domicilio procesal constituido comporta una conducta manifiestamente ilegítima, violatoria de los principios de razonabilidad y confianza legítima y de las garantías que tutelan el debido proceso adjetivo y el derecho de defensa en juicio (arts. 18, 28, 33 y 75 inciso 22 de la C.N. y 8º de la C.A.D.H.).

Indica que no resulta razonable que la sentencia le otorgue preeminencia a la notificación al domicilio electrónico - que en muchos casos es ficta porque el contribuyente no se entera de que la recibió - por sobre la notificación que se produce cuando el destinatario efectivamente lee el contenido de la resolución.

Por último, solicita que este Tribunal "*realice el control de convencionalidad de lo decidido por el Excmo. Tribunal Fiscal de Apelación que le viene impuesto por la C.A.D.H.*" con un criterio "*pro actione*" y *pro hómine*", evitando la frustración de los derechos y "*velando por garantizar la 'efectiva' posibilidad de que* (…) *pueda ejercer el derecho al recurso previsto por los artículos 8 y 25 de la C.A.D.H*".

3º) Que, el 17/08/23 dictaminó el **Fiscal General** y, en sustancia, afirmó que la apelante no demostró que la notificación cursada al domicilio fiscal electrónico que tenía constituido ante el organismo fiscal resultara lesiva de su derecho de defensa o del debido proceso, en tanto tal diligencia se sujetó a la normativa que de forma específica reglamenta el asunto, cuya inconstitucionalidad no fue objeto de un planteo concreto y riguroso por la parte interesada (conf. dictamen incorporado el 18/08/23).

4º) Que, conforme surge de las **constancias de la causa**:

- El sistema registral de la AFIP consultado el 14/03/19 y el 10/06/19 consigna que la actora se encuentra adherida al "*Domicilio Fiscal Electrónico*" (cfr. páginas 539 y1129 de las actuaciones digitalizadas).

- El 28/06/19 la parte actora solicitó vista de las actuaciones administrativas y constituyó domicilio procesal en la calle Castelli nº 3313 de la Ciudad de Mar del Plata (cfr. página 1137 de las actuaciones digitalizadas); temperamento reiterado en la solicitud de prórroga para contestar la vista conferida (cfr. página 347 de las actuaciones digitalizadas) y en oportunidad de contestarla el 18/03/21 (cfr. página 3543 y ss. de las actuaciones digitalizadas).

- La resolución que confirió vista y la prórroga otorgada para su contestación fueron notificadas al domicilio fiscal electrónico de la actora el 5/02/21 y el 12/02/21, respectivamente (conf. páginas 3534 y 3539 de las actuaciones digitalizadas).

- La resolución determinativa nº 216/2021 fue notificada el 13/09/21 en el domicilio fiscal electrónico de la parte actora (conf. página 3719 de las actuaciones digitalizadas).

- El 11/11/21 Buena Proa S.A. interpuso recurso de apelación ante el *a quo* (página 1 de las actuaciones digitalizadas).

4º) Que, el artículo agregado a continuación del art. 3º de la ley de rito, sustituido por la ley 27.430 (B.O. 29/12/17) 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 todos los casos deberá interoperar con la Plataforma de Trámites a Distancia del Sistema de Gestión Documental Electrónica*".

Por su parte, el art. 100 de la ley 11.683 dispone 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*". Además, el art. 200 de ese mismo cuerpo legal, reza: "*Establécese la utilización de expedientes electrónicos, documentos electrónicos, firmas electrónicas, firmas digitales, comunicaciones electrónicas y domicilio fiscal electrónico, en todas las presentaciones, comunicaciones y procedimientos —administrativos y contencioso administrativos— establecidos en esta ley, con idéntica eficacia jurídica y valor probatorio que sus equivalentes convencionales, de conformidad con los lineamientos que fije el Poder Ejecutivo nacional*".

A su turno, la RG 4280 -vigente desde el 1º/08/18- reglamentó el domicilio fiscal electrónico obligatorio y fijó plazo hasta el 30/11/18 para su constitución (conf. arts. 1º, 10 y 14).

El art. 4º de la RG 4280 dispuse que el referido domicilio "*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 refiere a "*citaciones, requerimientos, liquidaciones, intimaciones, emplazamientos, avisos, anuncios, comunicados, etc. de cualquier naturaleza emitidos por este Organismo*".

#38017120#388167886#20231019101515715

Asimismo, el art. 6º de la aludida resolución, precisa que para notificarse o tomar conocimiento de los actos *supra* descriptos, los contribuyentes y/o responsables, por sí o a través de las personas debidamente autorizadas, ***deben*** ingresar al servicio "*web*" con Clave Fiscal "*Domicilio Fiscal Electrónico*" o consultar en el "*WebService*" denominado "*Consumir Comunicaciones de Ventanilla Electrónica (WSCCOMU)*", disponibles las 24 horas del día, durante todo el año.

La normativa también puntualiza los requisitos mínimos que deben contener las comunicaciones o notificaciones (esto es, identificación precisa del acto o del instrumento, su transcripción íntegra o archivo informático que lo contenga) e indica que el sistema informará, entre otras cuestiones, la "*Fecha de disponibilidad en el sistema*" y la "*Fecha en que se considere perfeccionada la comunicación o notificación*". Con relación a este último punto, vale mencionar que, según el art. 7º de la norma examinada, "*Las comunicaciones y notificaciones efectuadas informáticamente, conforme al procedimiento previsto por la presente, se considerarán perfeccionadas en los siguientes momentos, el que ocurra primero: a) El día en que el contribuyente, responsable y/o persona debidamente autorizada, proceda a la apertura del documento digital que contiene la comunicación o notificación, mediante el acceso al servicio "web" "Domicilio Fiscal Electrónico" o por intercambio de información a través del "WebService" denominado "Consumir Comunicaciones de Ventanilla Electrónica (WSCCOMU)", o b) a las CERO (0) horas del día lunes inmediato posterior a la fecha en que las comunicaciones o notificaciones se encontraran disponibles en los servicios referidos en el inciso precedente*".

5º) Que, a partir del escenario normativo y fáctico *supra* reseñado, se advierte que: (i) la parte actora tenía constituido el domicilio fiscal electrónico y no acreditó haber estado alcanzada por la excepción establecida en el art. 8º de la RG 4280; (ii) no existe controversia respecto a la fecha en que la resolución nº 216/21 fue notificada al domicilio fiscal electrónico (esto es, el 13/09/21); y (iii) el plazo de quince días para interponer el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal venció el 5/10/21, en el transcurso de las dos primeras horas; circunstancias que conducen a confirmar que el recurso incoado ante el *a quo* fue extemporáneo.

En nada modifica lo expuesto, los argumentos vinculados a la constitución de un domicilio procesal en el curso de las actuaciones ante la AFIP puesto que aquello no obstaculiza la utilización del domicilio fiscal electrónico por parte del Fisco Nacional y la validez de las notificaciones allí cursadas. Máxime cuando, y conforme surge de las constancias de la causa relevadas en el considerando 3º *supra*, aquel fue el temperamento adoptado por la demandada durante todo el curso del procedimiento determinativo en el que la actora pudo ejercer sus derechos y oponer las defensas pertinentes.

A ello cabe añadir que, tal como lo señaló el Fiscal General, la demandada cursó las notificaciones de acuerdo a lo previsto en la normativa específica referenciada en el considerando 4º *supra*, cuya inconstitucionalidad no fue objeto de un planteo concreto y riguroso por la parte interesada; extremo que sella la suerte adversa del agravio vinculado al control de convencionalidad solicitado y a la afectación de derecho de defensa invocado.

Por último, cabe recordar que esta Sala ya ha desestimado el cómputo del plazo para recurrir a partir de la fecha en que el contribuyente consultó las notificaciones recibidas en su domicilio fiscal electrónico (esto es, el 21/10/21) [conf. "Correo Sur SRL (TF 14039132-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 11/08/22]. En análogo sentido se pronunció la Sala V de esta Cámara en cuanto remitió al dictamen del Fiscal General según el cual "*... de las normas transcriptas surge que la comunicación al Domicilio Fiscal Electrónico resultaba un medio válido para notificar a la accionante. No empece a ello la circunstancia de que recién en fecha 21/10/2021 la accionante hubiese tomado conocimiento de la notificación, por cuanto el reglamento es claro en cuanto a que no es necesaria la apertura de la comunicación para que esta surta efectos, teniéndosela por realizada a las cero horas del día lunes inmediato posterior a la fecha en que se encontraba disponible (13/9/2021*)" [conf. causa nº 45402/2022, "Buena Proa SA (TF 109551514-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 29/09/23].

En tales condiciones, **SE RESUELVE**: confirmar la resolución apelada, con costas (conf. art. 68, primera parte, CPCCN).

El Dr. Marcelo Daniel Duffy no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109, RJN).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 19/10/2023
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38017120#388167886#20231019101515715