

**PROCEDIMIENTO Tribunal Fiscal. Improcedencia formal del recurso. Inaplicabilidad del art. 158 del CPCCN**

PARTE/S: TOMSICH, WALTER DANIEL s/ apelación  
TRIBUNAL: Trib. Fiscal Nac.  
SALA: A  
FECHA: 03/05/2024  
JURISDICCIÓN Nacional

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) a fin de resolver el expediente Expte. N° EX-2023-99340656- -APN-SGAI#TFN, caratulado "TOMSICH, WALTER DANIEL s/ apelación",

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que, mediante el RE-2023-99336725-APN-SGAI#TFN la actora interpone recurso de apelación contra la resolución N° 07/2023 (DV RRES) de la A.F.I.P. -Dirección General Impositiva-, de fecha 6 de febrero de 2023, suscripta por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Resistencia, mediante la cual se determina de oficio la materia imponible de la recurrente en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto a las Ganancias - Salidas No Documentadas- correspondiente al período fiscal 2017, con más sus intereses resarcitorios.

Expresa la recurrente -en lo que aquí interesa- que en el presente caso debe declararse la nulidad de la notificación de la orden de intervención. Por otro lado, expone que en el supuesto de la resolución de vista que diera inicio al procedimiento de determinación de oficio y de la resolución determinativa propiamente dicha, también corresponde declarar la nulidad de las respectivas notificaciones efectuadas por medios electrónicos, toda vez que -a su criterio- dicho medio de notificación no resulta apto para notificar ese tipo de actos administrativos, al tiempo que enfatiza que tampoco le fue remitido el correo electrónico de cortesía.

En ese sentido, manifiesta que recién tomó conocimiento de la mentada resolución determinativa el 5 de agosto de 2023, oportunidad en la que espontáneamente ingresó a la página web de la Administración Fiscal y se alertó de una notificación con la resolución que aquí se recurre. Con sustento en esos argumentos solicita la declaración de nulidad del acto en crisis. Subsidiariamente, expone los argumentos de hecho y de derecho en los que reposa su defensa de fondo.

Con sustento en esos argumentos solicita la declaración de nulidad del acto en crisis.

Subsidiariamente expone los argumentos de hecho y derecho en los que reposa su defensa de fondo.

Hace reserva del caso federal.

II. Que, mediante el IF-2023-144172216-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso, desestima los agravios de la recurrente y ratifica en todas sus partes la resolución determinativa de oficio que motiva las presentes actuaciones, destacando que la materia imponible ha sido debidamente ponderada por el juez

administrativo, solicitando el rechazo del recurso impetrado por las razones de hecho y de derecho que expone, y acompaña las actuaciones administrativas.

En lo que al planteo nulificante se refiere, sostiene la representación fiscal que tanto durante la instancia de fiscalización como en el procedimiento de determinación de oficio que le sucediera, en todo momento se cumplieron las pautas establecidas por la norma ritual, lo que torna improcedente el planteo efectuado por la parte actora y que todas las notificaciones se produjeron resguardando dichas pautas, ya fuera que se tratara de notificaciones efectuadas en el domicilio fiscal y/o en el domicilio fiscal electrónico, según el caso (cfr. Páginas 4/12).

No obstante lo expuesto, apunta el Fisco Nacional que en el caso de marras la recurrente hubo interpuesto el recurso de apelación de forma extemporánea, motivo por el que plantea como de previo y especial pronunciamiento la excepción previa de improcedencia formal. En efecto, expresa que el funcionario interviniente siguiendo los lineamientos fijados por el art. 100 inc. g) de la citada ley procesal, con fecha 13/02/2023 procedió a notificar la resolución que es apelada en la presente causa, por lo que el plazo para interponer el recurso finalizaba el día 15/03/2023, ello así considerando que por encontrarse el domicilio de la contribuyente a 940 km de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires corresponde adicionar cinco días al plazo legal, por lo que habiendo sido interpuesto el recurso de apelación recién en fecha 25/08/2023, puede observarse la extemporaneidad de la presentación efectuada (cfr. páginas 11/15), lo que solicita así sea declarado, con costas.

III. Que, a través de la PV-2023-148294825-APN-VOCII#TFN este Tribunal dio traslado a la parte actora de la excepción opuesta por el Fisco Nacional, lo que motivara la réplica de la contraria bajo el IF-2023- 153280666-APN-DTD#JGM.

IV. Que, mediante la PV-2024-39022144-APN-VOCII#TFN se resuelve tratar las excepciones de nulidad y de improcedencia formal planteadas por las partes como de previo y especial pronunciamiento, a efectos de lo cual se elevan las actuaciones a consideración de esta Sala "A". Seguidamente, mediante IF-2024- 42124541-APN-VOCII#TFN se ponen los autos a sentencia.

V. Que el planteo nulificante de la apelante se dirige a obtener la nulidad de las notificaciones, específicamente de la notificación del acto determinativo que impugna, a fin de concluir que su recurso es temporáneo, en el entendimiento que de ello dependerá la suerte de su pretensión. Prueba de ello es la contestación del traslado a la excepción opuesta por el Fisco Nacional, efectuada mediante el IF-2023-153280666-APN-DTD#JGM.

En ese orden, tal como se ha expresado en el Considerando I de la presente, tres son las cuestiones introducidas en el planteo efectuado por la quejosa. La nulidad de la notificación de la orden de intervención, la nulidad de la notificación de la resolución de vista que diera inicio al procedimiento de determinación de oficio y la nulidad de la notificación de la resolución determinativa que motiva la presentación del recurso ante este Tribunal Fiscal.

En primer lugar, conforme surge de los antecedentes administrativos acompañados por la representación fiscal en oportunidad de contestar el recurso de apelación, el Sr. Tomsich -aquí actor personalmente fue notificado de los F.8000/I y F.8600/I, todo lo cual consta en el acta labrada mediante el F. 8400/I de fecha 16 de mayo de 2019, en todos los cuales obra inserta su firma ológrafa. Elementos éstos que demuestran que el recurrente tenía cabal conocimiento de la existencia de la fiscalización y de la labor llevada adelante por el ente recaudador (cfr. fs. 4/8, Cuerpo IVA N° 1, AA, IF-2023-144359944-APN-DTD#JGM), razón por la que este Tribunal no encuentra argumento alguno que permita declarar la nulidad de la notificación practicada.

Por otra parte, surge asimismo de las actuaciones administrativas que tanto la ampliación de la orden de intervención como los ajustes originales fueron notificados, en el primer caso de forma electrónica el 17 de mayo de 2021 y por cédula el 19 de mayo de 2021, y en el segundo supuesto por cédula el 19 de mayo de 2021, habiéndose incluso presentado la actora mediante presentación electrónica de fecha 27 de mayo de 2021 solicitando una prórroga, lo que una vez más da cuenta de que tomó conocimiento de la actuación fiscal, siendo resorte exclusivo del aquí recurrente el momento y la forma en la que decidía presentarse a ejercer su derecho de defensa (cfr. fs. 420/432, Cuerpo IVA N° 3, AA, IF-2023-144357794-APN-DTD#JGM).

En ese mismo orden de ideas, también le fueron notificados los resultados de los nuevos ajustes fiscales mediante cédula del 30 de julio de 2021, el F. 8900/I sobre la finalización de la fiscalización mediante notificación electrónica del 9 de agosto de 2021 y el ajuste fiscal definitivo mediante F. 8400 notificado electrónicamente el 10 de diciembre de 2021 (cfr. fs. 441/445, fs. 462/463 y fs. 474/479, Cuerpo IVA N° 3, AA, IF-2023-144357794-APN-DTD#JGM, y fs. 75/80, Cuerpo Ganancias, AA, IF-2023-144352782-APNDTD#JGM).

De lo expuesto surge palmario que el recurrente tenía conocimiento de la labor fiscalizadora de la que era pasible, amén que hizo presentaciones a fin de ejercer su derecho de defensa obteniendo -incluso- que parte de los ajustes fueron dejados sin efecto merced a la presentación efectuada por la propia recurrente (cfr. fs. 474, Cuerpo IVA N° 3, AA, IF-2023-144357794-APN-DTD#JGM).

En lo que al procedimiento de determinación de oficio refiere, tanto la resolución de vista N° 110/21 (DV RRES) del 14 de diciembre de 2021 como la resolución determinativa de oficio N° 07/23 (DV RRES) del 6 de febrero de 2023, fueron notificadas de forma electrónica los días 20 de diciembre de 2021 y 13 de febrero de 2023, respectivamente (cfr. fs. 106 y fs. 144, Cuerpo Ganancias, AA, IF-2023-144352782-APN-DTD#JGM).

Respecto de las notificaciones de los actos en comentario el recurrente sostiene, por un lado, que no se trata -a su

criterio- de actos susceptibles de ser notificados de forma electrónica y, por otro lado, que no se cumplió con el correo de cortesía establecido en la normativa reglamentaria.

En ese sentido, debe señalarse que el art. 200 de la Ley N° 11.683, a partir de la modificación introducida con la sanción de la Ley N° 27.430 instauró 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 dicha ley, con idéntica eficacia jurídica y valor probatorio que sus equivalentes convencionales, de conformidad con los lineamientos que fije el Poder Ejecutivo nacional. En este aspecto, la norma resulta clara y no deja margen a ningún tipo de interpretación; vale decir, la notificación electrónica es válida en todas las presentaciones, comunicaciones y procedimientos regidos por la ley de procedimiento tributario.

Sobre el punto, debe destacarse que me he pronunciado en un caso de aristas similares al presente, decisorio recaído en la causa "Torroba, Raúl Antonio s/ recurso de apelación", EX-2020-89012743- -APN- SGAI#TFN, sentencia del 14/11/2023, en el cual se expresara que el artículo agregado a continuación del artículo 3° de la ley 11.683 (t.o. En 1998 y sus modificaciones) dice 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 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...”.

La AFIP-DGI reglamentó el domicilio fiscal electrónico a través de la R.G. 4280/18 y en su artículo 1º 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 3º de la Ley Nº 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, modificado por la Ley Nº 27.430, conforme a las formas, requisitos y condiciones que se establecen por la presente”.

Por su parte, el artículo 2º 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 Nº 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 3º 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 5º”.

Ahora bien, 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 5º, que allí se practiquen” (art. 4º).

Finalmente, los artículos 6º y 7º de la R.G. (AFIP) 4280 establecen los requisitos que deben contener las notificaciones electrónicas así como también las formas de tomar conocimiento de los actos notificados por dicha y la perfección de las mismas.

En este sentido y en lo que aquí interesa, 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.

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

En efecto, 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.

Sentando ello, debe destacarse que el denominado “mail de cortesía” o “llamado telefónico de cortesía” reclamado por el recurrente, o más bien su alegada ausencia,

no constituye un acto idóneo para fundar la nulidad de una notificación, si no se encuentra acompañada de otros elementos que lleven a la convicción de encontrarnos frente a una diligencia fallida, los que no se verifica en el caso concreto.

Por otro lado, tal como ha señalado la Alzada anteriormente, la alegada falta de recepción del 'aviso de cortesía' en modo alguno afecta la validez de la notificación electrónica dirigida al código de usuario validado, en el presente caso la CUIT, en la medida en que el sistema envía automáticamente a la dirección de correo electrónico informado un mensaje automatizado, es decir, sólo pone en conocimiento del destinatario que ha recibido una notificación electrónica, pero esta comunicación "no reviste el carácter de notificación electrónica, sino que constituye un simple aviso de cortesía, que puede no ser recibido por su destinatario por distintas razones (vgr. casilla llena, incompatibilidad entre servidores, configuración de filtro de spam. etc.) sin afectar en modo alguno la validez de la notificación que se realiza en el servidor del Poder Judicial de la Nación" (conf. CNACAF, Sala y, in re "Bula, Mariano d M° de Seguridad s/ Daños y Perjuicios" y "Edenor SA c/ EN RE s/ energía eléctrica -Ley 24065- Art.76", sentencias de fecha 30/12/2014 y 15/9/2015, respectivamente).

Por las razones expuestas, no encuentra este Tribunal motivo alguno por el cual pudiere corresponder en el presente caso una declaración de nulidad en el sentido expresado por la apelante, razón por la que se rechaza la pretensión esgrimida, con costas.

VI. Que, en atención a lo expresado en el Considerando V, corresponde abordar entonces el tratamiento de la excepción de improcedencia formal opuesta por el Fisco Nacional.

En efecto, habiendo considerado válida la notificación de la resolución determinativa de oficio en fecha 13 de febrero de 2023, el plazo para interponer el recurso ante este Tribunal finalizó las dos primeras horas del día 9 de marzo de 2023, razón por la cual el recurso fue interpuesto fuera de término.

Finalmente, entiendo oportuno destacar que no le asiste razón a la representación fiscal cuando sostiene que debe aplicarse el artículo 158 del C.P.C.C.N.

En efecto, por medio de la Acordada N° 1/19 dictada por este Tribunal, se incorporó al Reglamento de Procedimiento del TFN todo lo vinculado con la tramitación del expediente electrónico. A partir de su entrada en vigencia -2/5/2019- los recursos, demandas, contestaciones y demás presentaciones deberán efectuarse a través de la plataforma TAD, al igual que las notificaciones de las resoluciones que realiza la AFIP. Mecanismo adoptado por el Nuevo Reglamento, aprobado mediante Acordada de fecha.....

En el particular caso de autos, no se encuentra discutido que el actor presentó su recurso haciendo uso de la plataforma TAD el día 25 de agosto de 2023.

En ese contexto, a la luz de la normativa reseñada, y teniendo en consideración que la utilización de la Plataforma TAD implicó, la incorporación de la digitalización que "dinamiza los procesos es una realidad de la que este Tribunal de justicia no puede mantenerse ajeno, máxime la trascendencia Federal de su exclusiva misión jurisdiccional", e implicó garantizar iguales condiciones a todos los contribuyentes del país, cualquiera fuera su domicilio fiscal.

En la misma dirección, a tenor de lo que prevé el artículo 197 de la ley 11.683, en tanto refiere que el C.P.C.C.N. será aplicable en los "casos no previstos en este Título y en el Reglamento de Procesal del Tribunal Fiscal de la Nación", a partir de los cambios operados en este último, tornan inaplicable el artículo 158 del C.P.C.C.N., desde que – como quedó dicho- en la plataforma virtual en la que actualmente se desenvuelve el procedimiento ante este organismo jurisdiccional, la distancia ya no es un factor que merezca ser considerado.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

En mérito de lo expuesto precedentemente, SE RESUELVE:

- 1) Rechazar la excepción de nulidad interpuesta por la recurrente, con costas.
- 2) Hacer lugar a la excepción de improcedencia formal interpuesta por el Fisco Nacional y, en consecuencia, declarar extemporáneo el recurso de apelación interpuesto, con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el artículo 52 del RPTFN.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.