

EL DOMICILIO FISCAL ELECTRÓNICO EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO PROVINCIAL

Cuando la tecnología puede afectar el derecho de defensa

Documento complementario para la discusión técnico-profesional

I. Continuidad de una discusión ya iniciada

En documentos anteriores hemos procurado señalar distintas tensiones entre algunas disposiciones del Código Fiscal de Entre Ríos, determinadas normas reglamentarias de la Administradora Tributaria de Entre Ríos —ATER— y los límites establecidos por la Constitución provincial reformada en el año 2008.

El propósito de esa línea de trabajo no ha sido negar las facultades de fiscalización de la Administración ni desconocer la necesidad de que la Provincia cuente con herramientas eficaces para recaudar los tributos que le corresponden.

La cuestión es otra.

Se trata de examinar si esas herramientas se ejercen dentro del marco constitucional vigente. La Constitución provincial no admite una administración tributaria puramente automática, despersonalizada o ajena a las garantías del contribuyente. El procedimiento fiscal debe respetar la legalidad, la razonabilidad, la defensa en sede administrativa, la tutela efectiva, la motivación suficiente de los actos y la interdicción de la arbitrariedad.

Dentro de ese marco, corresponde analizar un problema cada vez más relevante: la utilización del domicilio fiscal electrónico para cursar actos que pueden iniciar procedimientos fiscales, abrir plazos de defensa, producir determinaciones de oficio, generar multas, habilitar certificados de deuda y derivar en apremios o embargos.

La digitalización administrativa es necesaria.

Pero no puede convertirse en una reducción de garantías.

II. El problema que se advierte

El Código Fiscal de Entre Ríos reconoce el domicilio fiscal electrónico y le atribuye efectos jurídicos en el ámbito administrativo.

La herramienta, considerada en abstracto, no es objetable.

Puede facilitar comunicaciones, reducir tiempos, ordenar expedientes y permitir una gestión tributaria más eficiente.

El problema aparece cuando se la utiliza sin distinguir la entidad de los actos notificados.

No es lo mismo comunicar una novedad general, informar un vencimiento o poner a disposición una constancia, que iniciar una fiscalización, formular un requerimiento de documentación, correr vista de una determinación de oficio o advertir la posible aplicación de multas.

En estos últimos casos, la notificación no es una simple formalidad.

Es el acto que permite al contribuyente saber que existe un procedimiento en su contra.

Es el punto de partida para ejercer la defensa.

Es la oportunidad para acompañar documentación, explicar los hechos, ofrecer prueba, corregir errores y evitar que la Administración determine de oficio sobre la base de información incompleta.

Si esa primera notificación sustancial se cursa a un domicilio electrónico incorrecto, desactualizado o vinculado a un tercero que ya no representa al contribuyente, el problema no es menor.

El procedimiento puede quedar viciado desde su origen.

No hay defensa real si no hubo conocimiento real.

III. La ficción del contribuyente permanentemente conectado

La aplicación actual del domicilio fiscal electrónico parece apoyarse en una ficción: que todo contribuyente revisa diariamente sus comunicaciones electrónicas, controla sus correos, verifica la carpeta de correo no deseado, conserva activas sus casillas históricas, revisa los accesos vinculados a terceros y detecta cualquier comunicación fiscal que pueda haberse cursado.

Esa ficción no se corresponde con la realidad.

Puede haber contribuyentes importantes, con estructuras administrativas organizadas, personal dedicado, controles diarios y sistemas internos de seguimiento.

Pero trasladar esa realidad a todos los contribuyentes constituye una falacia.

La mayoría de las pequeñas organizaciones no funciona de ese modo.

En muchos casos, el mismo titular atiende clientes, proveedores, bancos, empleados, compras, ventas, cobranzas, pagos y reclamos. En otros, la relación con el estudio contable es periódica, pero no diaria. También existen sociedades familiares, pequeños comercios, productores, profesionales y prestadores de servicios que no cuentan con un departamento administrativo especializado.

No puede presumirse que todos ellos controlan todos los días la ventanilla electrónica, el correo declarado, los correos no deseados, las casillas antiguas y las comunicaciones que pudieron quedar vinculadas a asesores anteriores.

También pueden existir errores técnicos, filtros automáticos, casillas saturadas, claves vencidas, accesos extraviados, direcciones desactualizadas o correos asociados a personas que ya no tienen mandato vigente.

Frente a esa realidad, no resulta razonable que la Administración presuma conocimiento efectivo por la sola existencia de una constancia informática.

La notificación electrónica puede ser válida para comunicaciones ordinarias o para actuaciones posteriores dentro de un procedimiento ya conocido.

Pero no debería bastar, por sí sola, para la primera notificación sustancial de una fiscalización, de un requerimiento relevante, de una vista previa a la determinación de oficio o de cualquier acto que pueda derivar en deuda, multa, apremio o embargo.

ATER no debería partir de la idea de que todos viven pendientes de sus correos electrónicos.

El derecho de defensa exige algo más.

Exige una certeza razonable de que el acto llegó al domicilio correcto y pudo ser conocido oportunamente por su destinatario.

IV. La primera notificación sustancial

La primera notificación sustancial debe merecer un tratamiento especial.

Es la que:

- incorpora al contribuyente al procedimiento.
- permite saber que la Administración inició una actuación.

- abre la posibilidad real de defenderse.

Si esa primera comunicación falla, todo lo posterior queda afectado.

Puede ocurrir que ATER inicie una fiscalización, formule un requerimiento, fije un plazo, advierta sanciones, considere incumplido el pedido de documentación, practique una liquidación de oficio, corra vista y luego avance hacia la determinación

Y todo ello sobre la base de una notificación que nunca llegó efectivamente al contribuyente.

La cuestión no se corrige diciendo que el sistema registró una comunicación.

El punto decisivo es otro: si esa comunicación fue dirigida al domicilio correcto y si existió una posibilidad razonable de conocimiento.

La sola leyenda “*notificado por domicilio fiscal electrónico*” no debería bastar.

Debe poder acreditarse cuál fue el domicilio utilizado, cómo fue constituido, quién lo declaró, cuándo fue declarado, si pertenece al contribuyente o a un representante y si ese representante conservaba mandato vigente.

Sin esos recaudos, la notificación electrónica se transforma en una presunción demasiado peligrosa.

V. La comparación con la justicia ordinaria

La situación resulta más llamativa si se la compara con lo que ocurre en la justicia ordinaria de Entre Ríos.

El proceso judicial también se ha digitalizado, y sin embargo, la digitalización judicial no eliminó los recaudos especiales para la primera comunicación sustancial.

En la **mediación prejudicial** obligatoria existe una comunicación previa al requerido. Esa comunicación se cursa mediante una cédula o por un medio fehaciente, en el domicilio informado para esa instancia.

Es decir, antes de hablar de domicilio procesal electrónico, existe una comunicación previa dirigida a quien será llamado a intervenir.

La persona sabe que existe un conflicto. Conoce quién reclama, cuál es el objeto del reclamo y que ha sido citada a una instancia previa al juicio.

En ese marco, las partes pueden pactar que, si luego se promueve la demanda, el traslado se concrete en un domicilio procesal electrónico.

La diferencia es sustancial.

El domicilio electrónico no aparece como una imposición unilateral. Surge de un acto previo, conocido y aceptado por las partes. Hay conocimiento del conflicto y hay pacto.

Si no existe un pacto en la instancia previa al juicio, el traslado de demanda debe realizarse por cédula en el domicilio real del demandado o en el domicilio que legalmente corresponda.

En materia tributaria provincial, en cambio, ATER pretende que el domicilio fiscal electrónico opere automáticamente aun para actos que pueden iniciar una fiscalización, abrir plazos de defensa, generar multas, producir una determinación de deuda, habilitar un certificado de deuda, un apremio o un embargo.

En ATER no hay:

1. un acto previo equivalente,
2. no hay una audiencia anterior,
3. no hay un pacto entre partes,

4. no hay una aceptación expresa del contribuyente para que la primera notificación sustancial de una fiscalización o de una vista determinativa se practique exclusivamente por vía electrónica.

La comparación muestra una diferencia difícil de justificar.

En la justicia ordinaria se conservan recaudos especiales para asegurar que el demandado conozca la existencia del conflicto antes de quedar incorporado al proceso digital.

En la administración tributaria, en cambio, se presume que el contribuyente conoce todo acto depositado en su domicilio fiscal electrónico, aunque pueda tratarse de un domicilio incorrecto, desactualizado o vinculado a un tercero que ya no lo representa.

No se advierte por qué la administración tributaria debería aplicar un estándar menor que la justicia ordinaria.

Si para trasladar una demanda judicial se preservan recaudos que aseguran el conocimiento efectivo del demandado, con mayor razón deberían exigirse recaudos semejantes cuando ATER inicia una fiscalización o corre vista de una determinación de oficio.

La primera notificación sustancial no puede quedar reducida a una constancia informática.

Debe asegurar que el contribuyente conozca efectivamente que se ha iniciado un procedimiento que puede afectar su patrimonio y su derecho de defensa.

VI. El domicilio electrónico vinculado a terceros

Existe otro problema frecuente: los domicilios electrónicos o correos vinculados a asesores, apoderados o profesionales anteriores.

En la práctica, muchas pequeñas empresas delegan trámites fiscales en estudios contables. También cambian de profesionales. A veces esos cambios no se reflejan inmediatamente en todos los sistemas. En otros casos, quedan correos antiguos asociados a la relación fiscal del contribuyente.

Si ATER notifica a un correo vinculado a un tercero que ya no representa al contribuyente, no puede presumirse válidamente que el contribuyente conoció el acto.

El mandato profesional no es perpetuo. La intervención anterior de un contador, asesor o apoderado no autoriza a considerar que todas las notificaciones futuras cursadas a ese correo serán válidas.

La Administración debe verificar que el domicilio electrónico utilizado pertenezca al contribuyente o a un representante vigente.

De lo contrario, el contribuyente puede quedar sometido a un procedimiento que nunca conoció.

VII. Un caso reciente como señal de alerta

En estos días hemos tomado conocimiento e intervención profesional de un caso que muestra con claridad el problema. No interesa aquí identificar al contribuyente. Lo relevante es la secuencia administrativa.

Primero, se inició una fiscalización y se dejó constancia de que la comunicación fue cursada por domicilio fiscal electrónico.

Luego se formularon requerimientos de documentación. Se solicitaron libros, papeles de trabajo, balances, datos societarios e información vinculada con la actividad desarrollada. También se advirtió sobre eventuales sanciones por incumplimiento de deberes formales y por omisión.

Después, ante la supuesta falta de respuesta, se reiteró el requerimiento y se indicó que la falta de cumplimiento habilitaría a la Administración a determinar sobre la base de los elementos obrantes en su poder.

Finalmente, se corrió vista de una liquidación de oficio, expresando que el ajuste se practicaba sobre la información disponible por no haberse aportado documentación.

La vista abrió un plazo de defensa y mencionó la eventual aplicación de multa por omisión.

El dato preocupante es que el contribuyente sostuvo no haber tenido conocimiento efectivo de todas esas comunicaciones, por haberse cursado a un domicilio electrónico o correo vinculado a una profesional anterior, sin mandato vigente.

Luego apareció una comunicación de un funcionario de ATER remitida a una casilla de correo de uso comercial del contribuyente, obtenida de información pública difundida por el propio comercio en redes sociales o medios de publicidad. En ese correo se preguntaba si existía interés en regularizar la deuda dentro del plazo de vista, para evitar mayores consecuencias sancionatorias o recargos. Fue recién allí que el contribuyente tomó razón del caso.

Ese dato no corrige la notificación anterior. Por el contrario, la agrava como señal de alerta: si fue necesario acudir a una casilla comercial pública para intentar contactar al contribuyente, ello revela que el domicilio fiscal electrónico utilizado no había asegurado, por sí solo, el conocimiento efectivo del procedimiento.

Una casilla comercial publicada en redes sociales puede servir para que un cliente consulte precios, disponibilidad de productos, horarios o formas de pago. Pero no puede transformarse, por esa sola circunstancia, en un domicilio fiscal válido para notificar actos administrativos que abren plazos de defensa, liquidan deuda o advierten multas.

La utilización posterior de ese canal informal demuestra la diferencia entre “*enviar una comunicación*” y “*notificar válidamente un acto*”. La Administración puede buscar contacto por distintas vías, pero la validez de una fiscalización, de un requerimiento o de una vista no puede apoyarse en correos comerciales obtenidos de fuentes públicas.

El correo comercial encontrado en Facebook no cura la notificación defectuosa; al contrario, confirma que ATER no tenía certeza de que el contribuyente hubiera tomado conocimiento real por el domicilio fiscal electrónico.

Este tipo de situaciones no puede naturalizarse.

Un contribuyente no puede perder la oportunidad de defenderse porque la Administración utilizó un domicilio electrónico equivocado, desactualizado o vinculado a quien ya no tenía representación.

VIII. La indefensión concreta

El riesgo es claro.

Un contribuyente puede no conocer el inicio de una fiscalización; no contestar un requerimiento porque nunca lo recibió; perder la oportunidad de acompañar documentación; ser considerado incumplidor; recibir una liquidación de oficio elaborada sólo con los datos que ATER tenía en su poder; enfrentar una multa por omisión; ver convertido el ajuste en deuda exigible; y llegar al apremio con un título que se apoya en actuaciones administrativas que nunca pudo discutir. Eso no es un problema operativo. Eso es indefensión. Y la indefensión no se corrige diciendo que el contribuyente debió revisar su correo, su ventanilla electrónica o su carpeta de correo no deseado.

El derecho de defensa no puede depender de una ficción tecnológica.

IX. La relación Fisco-contribuyente no es de subordinación

El análisis del domicilio fiscal electrónico también exige recordar un punto doctrinario básico: la relación Fisco-contribuyente no es una relación de superioridad del Estado sobre un administrado sometido, sino una relación jurídica reglada por la ley y por la Constitución.

El Fisco cuenta con potestades de verificación, fiscalización, determinación y cobro. Pero esas potestades no lo colocan fuera del derecho ni por encima del contribuyente.

Del otro lado no hay un súbdito fiscal. Hay un sujeto de derecho, titular de garantías constitucionales.

Esta discusión, en la doctrina tributaria contemporánea, debería estar superada.

Como advertía Oscar Vicente Díaz, las concepciones que presentan al contribuyente en una posición de subordinación frente al poder fiscal remiten a modelos autoritarios incompatibles con el Estado de Derecho. Su conocida referencia a experiencias históricas extremas, como el Tercer Reich, sirve como advertencia doctrinaria: la potestad tributaria no puede ejercerse desde una lógica de superioridad, sino dentro de una relación jurídica sometida a garantías.

Por eso, el uso del domicilio fiscal electrónico no puede apoyarse en la idea de que la Administración manda y el contribuyente debe soportar sin más las consecuencias de cualquier comunicación informática.

Si el acto administrativo abre plazos de defensa o puede afectar el patrimonio, la carga de notificar correctamente corresponde a la Administración.

El contribuyente tiene deberes. Pero también tiene derechos.

La eficacia recaudatoria no habilita a degradar la defensa, ni a convertir una presunción tecnológica en sustituto de una notificación válida.

X. El marco constitucional

La Constitución de Entre Ríos reformada en 2008 reconoce un estándar exigente para la actuación administrativa.

El artículo 65 garantiza, entre otros aspectos, la tutela administrativa efectiva, la defensa inviolable, la legalidad, la razonabilidad, la motivación suficiente de los actos, la interdicción de la arbitrariedad y la decisión dentro de un plazo razonable.

Ese marco no puede quedar desplazado por una práctica administrativa.

El domicilio fiscal electrónico debe interpretarse de manera compatible con la Constitución.

No puede ser utilizado para presumir conocimiento efectivo cuando existen dudas razonables sobre la titularidad, vigencia o corrección del domicilio utilizado.

Tampoco puede servir para transformar una comunicación defectuosa en el punto de partida de un procedimiento sancionatorio o determinativo.

La Administración puede fiscalizar, requerir documentación, correr vista, determinar de oficio cuando corresponda y sancionar infracciones. Pero debe hacerlo asegurando que el contribuyente conozca efectivamente el procedimiento y pueda ejercer su defensa en tiempo útil.

XI. Necesidad de modificar el Código Fiscal

El problema no se resuelve solamente con cuidados prácticos de los profesionales.

Es necesario modificar el Código Fiscal de Entre Ríos.

El Código debe distinguir entre notificaciones ordinarias y primera notificación sustancial.

No todo acto administrativo tiene la misma entidad.

No todo acto puede notificarse con el mismo estándar.

Una comunicación general puede cursarse electrónicamente.

Pero **la primera notificación de una fiscalización, de un requerimiento con consecuencias sancionatorias, de una vista previa a la determinación, de un sumario o de un acto que pueda derivar en apremio o embargo debe notificarse de manera personal y fehaciente en el domicilio fiscal físico, legal, especial o válidamente constituido para ese procedimiento.**

El domicilio fiscal electrónico debería operar plenamente para las actuaciones posteriores, una vez acreditado que el contribuyente tomó conocimiento efectivo del procedimiento y quedó incorporado a la actuación.

Ese sería un criterio razonable.

No elimina la digitalización, no vuelve al expediente de papel, no impide la actuación de ATER.

Solamente asegura que el contribuyente conozca la existencia del procedimiento antes de que empiecen a correr plazos que pueden comprometer seriamente su defensa.

XII. Contenido mínimo de la reforma

La reforma debería establecer una regla expresa.

La primera notificación sustancial de toda fiscalización, requerimiento relevante, vista previa, sumario sancionatorio, determinación de oficio o acto susceptible de derivar en apremio o embargo deberá practicarse en forma personal y fehaciente en el domicilio fiscal físico, legal, especial o válidamente constituido del contribuyente.

Sólo después de esa primera notificación válida podrán continuarse las actuaciones por domicilio fiscal electrónico.

La reforma también debería disponer que no serán válidas las notificaciones electrónicas cursadas a domicilios vinculados con terceros cuyo mandato no se encuentre vigente o cuya representación no surja claramente acreditada en las actuaciones.

Además, ATER debería dejar constancia expresa de los datos mínimos que permitan verificar la validez de la notificación electrónica.

Entre ellos:

1. domicilio fiscal electrónico utilizado;
2. fecha de constitución;
3. persona que lo declaró;
4. carácter en que fue declarado;
5. vínculo con el contribuyente;
6. vigencia del mandato, si corresponde;
7. fecha y hora de puesta a disposición del acto;
8. identificación precisa del acto notificado.

Sin esa información, la notificación no debería producir efectos para abrir plazos de defensa.

XIII. Algunos cuidados prácticos mientras se revisa el régimen

Mientras no se modifique el Código Fiscal, parece prudente que los profesionales prestemos especial atención a este tema.

Al asumir un nuevo cliente, conviene verificar cuál es el domicilio fiscal electrónico registrado ante ATER.

También conviene revisar qué correos se encuentran vinculados, quiénes tienen acceso, si existen profesionales anteriores asociados al sistema y si el contribuyente conoce efectivamente el canal por el cual puede recibir comunicaciones.

En los cambios de asesoramiento profesional, sería conveniente dejar constancia escrita de la situación recibida y promover la actualización de los datos ante ATER.

También parece razonable sugerir a los contribuyentes que revisen periódicamente sus domicilios electrónicos y que informen cualquier cambio de correo, clave, acceso o profesional interviniente.

Estos cuidados no solucionan el problema de fondo.

Sólo procuran reducir riesgos mientras subsista el régimen actual.

El contribuyente debe actuar con diligencia. El profesional también.

Pero la Administración no puede descansar todo el sistema en la presunción de que el contribuyente vive conectado.

La garantía del derecho de defensa exige que los actos iniciales y sustanciales sean notificados con recaudos suficientes.

XIV. Llamamiento institucional

El CPCEER podría promover ante las autoridades provinciales competentes la revisión del Código Fiscal de Entre Ríos en este punto.

En ese marco, debería solicitar formalmente que el régimen de notificaciones distinga entre comunicaciones ordinarias y primera notificación sustancial de los procedimientos tributarios.

No se trata de desconocer la digitalización administrativa ni de debilitar las facultades de fiscalización de ATER.

Se trata de adecuar el procedimiento tributario a estándares mínimos de seguridad jurídica, defensa en sede administrativa y razonabilidad.

La reforma no debería ser vista como una resistencia a la modernización administrativa.

Por el contrario, permitiría fortalecer el sistema, **evitar nulidades**, reducir conflictos y dar mayor certeza tanto a la Administración como a los contribuyentes.

La digitalización debe aumentar la seguridad jurídica, no disminuirla.

Una administración tributaria moderna no puede apoyarse en notificaciones dudosas, domicilios electrónicos equivocados o presunciones de conocimiento que no se corresponden con la realidad de los pequeños contribuyentes.

Si la justicia ordinaria conserva recaudos especiales para la primera notificación de una demanda, la administración tributaria no debería aplicar un estándar inferior cuando inicia procedimientos que pueden terminar en deuda, multa, apremio o embargo.

La Constitución provincial de 2008 exige una administración razonable, fundada y respetuosa del derecho de defensa.

El Código Fiscal debe adecuarse a ese estándar.

La primera notificación sustancial debe ser personal, fehaciente y dirigida al domicilio correcto.

El domicilio fiscal electrónico debe servir para continuar el procedimiento, no para iniciar válidamente actuaciones que el contribuyente puede no conocer.

Ese es el punto que corresponde revisar.

XV. Reflexión final

La tecnología no es el problema.

El problema es usarla como sustituto de garantías básicas.

El domicilio fiscal electrónico puede ser útil.

Pero no puede convertirse en una trampa procesal.

No puede presumirse que todos los contribuyentes tienen la estructura de una gran empresa.

No puede suponerse que todos revisan diariamente sus correos, sus carpetas de correo no deseado, sus claves, sus ventanillas y sus casillas históricas.

Esa premisa puede funcionar para algunas organizaciones.

No para todas.

Y cuando una premisa falsa produce multas, determinaciones de oficio, apremios o embargos, deja de ser una cuestión operativa y pasa a ser un problema constitucional.

La administración tributaria debe recaudar.

Pero debe hacerlo sin colocar al contribuyente en estado de indefensión.

Por eso, este documento propone abrir una discusión profesional e institucional sobre la necesidad de modificar el Código Fiscal de Entre Ríos, para asegurar que la primera notificación sustancial en materia tributaria sea siempre personal, fehaciente y respetuosa del derecho de defensa.

Concordia, Entre Ríos, julio de 2026.

Cr. Edgardo José Marsó
CPCEER - Matrícula N.º 1068
Estudio Marsó & Asociados

Nota: En la elaboración del presente documento se utilizó asistencia instrumental de inteligencia artificial para apoyo de redacción, bajo dirección, revisión y edición final del autor, quien asume íntegramente su contenido.

Referencias normativas y antecedentes considerados

1. Constitución de la Provincia de Entre Ríos, reformada en 2008, especialmente artículo 65.
2. Código Fiscal de Entre Ríos, texto ordenado 2022, especialmente artículos 21, 22, 23, 24, 26, 45, 46, 47, 48, 49, 89, 108, 111 y concordantes.
3. Reglamento N.º 1 de Presentaciones Electrónicas del Poder Judicial de Entre Ríos, Anexo I al Acuerdo Especial del 27 de abril de 2020.
4. Reglamento de Mediación Previa Obligatoria en el fuero Civil y Comercial de Entre Ríos.
5. Antecedente profesional reciente sobre fiscalización tributaria provincial iniciada mediante domicilio fiscal electrónico, considerado sin identificación del contribuyente.
6. Oscar Vicente Díaz, doctrina sobre ilícitos tributarios, garantías del contribuyente y límites constitucionales de la potestad fiscal.