**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
Las Malvinas son argentinas

**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:** IF-2022-139776638-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 28 de Diciembre de 2022

**Referencia:** (SALA C, VOCALÍA 8) SENTENCIA - BUENA PROA S.A. - EX-2021-109569513- -APN-SGAI#TFN

---

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación), Juan Carlos Vicchi (Vocal Titular de la 9° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver en el expte. electrónico **EX-2021-109569513- -APN-SGAI#TFN** caratulado: **“BUENA PROA S.A. s/ apelación”.**

**El Dr. Luis dijo:**

**I.-** Que mediante RE-2021-109559508-APN-SGAI#TFN y RE-2021-109560777-APN-SGAI#TFN se interpuso recurso de apelación contra la Res. 216/2021, que impugnó parcialmente el crédito fiscal declarado en el IVA por los períodos fiscales 01 a 08/2017 y 10/2017 a 01/2018, estableciéndose saldos a ingresar por los períodos 05, 08, 11 y 12/2017, e intimó su pago con más los intereses resarcitorios, y aplicó una multa equivalente a tres veces el IVA defraudado en estos últimos períodos fiscales -cfme. arts. 46, 47 incs. “b” y “c”, ley 11.683-.

La actora manifestó que tanto la resolución apelada como “todo lo actuado en su consecuencia” (sic) deben declararse nula, ya que sus notificaciones fueron efectuadas únicamente en su domicilio electrónico, omitiendo notificarle también al domicilio especial que constituyó al momento de solicitar prórroga para contestar la vista a la que se refiere el art. 17 de la ley 11.683, cito en la calle Castelli N° 3313 de la Ciudad de Mar del Plata.

Expresó que si bien el fisco remitió la notificación de la resolución apelada a su domicilio electrónico el día 08/09/2021, quedando notificada de oficio el 13/09/2021, recién tomó conocimiento de ella el 21/10/2021, cuando abrió dicha notificación. En este sentido, alegó que con fecha 22/10/2021 tomó vista de las actuaciones en sede administrativa y constató que la AFIP omitió notificarle dicha resolución en el domicilio especial que constituyó el día 09/02/2021 al solicitar prórroga para contestar la vista establecida en el art. 17 de la ley 11.683 y que reiteró al contestarla. Ello así, con fecha 28/10/2021 remitió una nota al fisco en la que manifestó su intención de recurrir dicha resolución determinativa de oficio, la que fue respondida ese mismo día.

Argumentó que si bien la ley 11.683 no prevé la posibilidad de constituir un domicilio especial a los fines procedimentales, resulta -por expresa remisión de su art. 116- aplicable al procedimiento determinativo de oficio lo dispuesto por el art. 19 del decreto 1759/72 reglamentario de la ley 19.549, e incluso el art. 40 del CPCCN, concluyendo que el administrado tiene la facultad de constituir en las actuaciones administrativas un domicilio especial dentro del radio del organismo en el que tramita dicho proceso a los fines de que se le cursen allí dichas notificaciones.

Por último, citó jurisprudencia, expuso las consideraciones de hecho y de derecho en que fundó su pretensión respecto de la cuestión de fondo. Finalmente, ofreció prueba y solicitó que se haga lugar al recurso de apelación, con costas.

**II.-** Que a través del IF-2022-15421169-APN-DTD#JGM al contestar el recurso el fisco opuso como excepción de previo y especial pronunciamiento la de cosa juzgada o en su caso, improcedencia formal respecto del recurso interpuesto, por resultar el mismo extemporáneo.

En este sentido, manifestó que la Res. 216/2021 fue notificada a la actora en su domicilio electrónico el día 13/09/2021 y no el 21/10/2021 como dicha parte alegó tanto en su escrito de inicio como en el Formulario F.4. Por ende, expresó que como el vencimiento para interponer el presente recurso de apelación operó el día 04/10/2021 o el 05/10/2021 en sus dos primeras horas y la recurrente lo presentó el día 11/11/2021, el plazo establecido por el art. 76 de la ley 11.683 se encuentra ampliamente superado, resultando dicho recurso extemporáneo. Asimismo, destacó que aún aplicando el art. 158 del CPCCN dicho recurso fue interpuesto fuera de término toda vez que si se adicionan los 2 días en razón de la distancia, el plazo vencía el 06/10/2021 o el 07/10/2021 en sus dos primeras horas.

Asimismo, contestó el planteo de nulidad articulado por la recurrente solicitando su rechazo con costas, atento a que el domicilio fiscal electrónico registrado por los contribuyentes y/o responsables con las formalidades dispuestas tanto por la ley como por su reglamentación, produce en el ámbito administrativo los efectos de domicilio fiscal constituido.

Por último y en virtud de los fundamentos que expuso, solicitó que se haga lugar a la excepción planteada como previo y especial pronunciamiento y se resuelva la improcedencia formal del recurso, con costas. En subsidio, pidió que se rechace el recurso de apelación interpuesto, con costas a la apelante.

**III.-** Que mediante PV-2022-21927350-APN-VOCVIII#TFN se corrió traslado a la recurrente de la excepción planteada por el fisco, el que fue contestado a través del RE-2022-27306142-APN-DTD#JGM. Allí reiteró los argumentos expresados en su escrito de inicio respecto de la procedencia del recurso interpuesto. Agregó que dicha excepción es inadmisible, ya que en el presente caso no existe una sentencia firme y pasada en autoridad de cosa juzgada que encuadre en el supuesto establecido en el inc. e) del art. 171 de la ley 11.683 y como hecho nuevo, informó que se acogió a los beneficios establecidos por la ley 27.653 y regularizó la obligación frente al IVA por los períodos 05, 08, 11 y 12/2017. Acompañó a través de los RE-2022-27307412-APN-DTD#JGM, RE-2022-27307646-APN-DTD#JGM y RE-2022-27307739-APN-DTD#JGM las declaraciones juradas rectificativas, el detalle de las obligaciones regularizadas mediante el plan de pagos P948456, con su acuse de recibo y el comprobante de pago del anticipo. Mediante PV-2022-31099773-APN-VOCVIII#TFN se corrió traslado al fisco. Finalmente, mediante IF-2022-43948557-APN-DTD#JGM si bien el fisco solicitó que se declare la improcedencia formal del recurso, en subsidio, se expidió respecto de la presentación de la actora relativa al acogimiento informado, reiterando los datos suministrados por el área competente, que evidenciarían la procedencia de dicho

acogimiento.

Por último, mediante PV-2022-122100783-APN-VOCVIII#TFN se elevaron los autos a consideración de la Sala “C”.

**IV.-** Que a fin de seguir un orden en el tratamiento de las cuestiones debatidas, considero conveniente referirme primero a la nulidad opuesta por la actora y a la excepción de cosa juzgada interpuesta por el fisco, en atención a que ambos planteos confluyen en un mismo punto: el análisis de la notificación de la Res. 216/2021 al domicilio electrónico de la recurrente, aspecto fundamental para dirimir si el acto apelado se encontraba firme o no al momento de la interposición del recurso.

**V.-** Que el particular caso de autos deberá analizarse teniendo en cuenta las normas imperantes al momento de interposición del recurso de apelación y que fueran citadas en el considerando anterior, teniendo en cuenta que las que invoca la actora en apoyo de su postura, relativas a la ley 19.549 y su decreto reglamentario, e incluso la que surge del art. 40 del CPCCN, se trata de normas de aplicación supletoria al procedimiento tributario (cfme. arts. 116 y 197, ley 11.683).

En este sentido, vale precisar que el art. 76 de la ley 11.683 dispone -en lo que aquí interesa- que *“Contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva..., los infractores o responsables podrán interponer -a su opción- **dentro de los 15 (quince) días de notificados**, los siguientes recursos:*

*a) recurso de reconsideración para ante el superior;*

*b) recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal de la Nación competente, cuando fuere viable...”* (el subrayado y destacado es propio).

En la misma línea, el art. 166 de dicha ley dispone que *“El recurso se interpondrá por escrito ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, **dentro de los QUINCE (15) días de notificada la resolución administrativa**”* (el subrayado y destacado es propio).

A su vez, cabe recordar que el art. 4 de la ley 11.683 establece que para todos los términos establecidos en días en dicha ley se computarán únicamente los días hábiles administrativos, pero aclarando que cuando un trámite administrativo se relacione con actuaciones ante este Tribunal, se considerarán hábiles los días que sean tales para éste.

Específicamente, el art 152 de la ley 11.683 establece que todos los términos del Título II, *“...serán de días hábiles y se suspenderán durante el período anual de feria de este organismo jurisdiccional”*. En concordancia, el art. 18 del dto. reg. de la ley 11.683 dispone que los días hábiles administrativos, son aquellos que son tales para la administración pública, agregando que los términos referidos a las actuaciones ante organismos judiciales o el Tribunal Fiscal son aquellos que surgen de las respectivas normas procesales o dispuestos expresamente por los magistrados intervinientes.

Ahora bien, en lo que respecta a la normativa aplicable al régimen de notificación electrónica, corresponde advertir que el artículo sin número agregado a continuación del art. 3 de la ley 11.683, incorporado por la reforma introducida por la ley 27.430 del 29/12/2017, dispone 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* (el destacado me pertenece).

*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.*"

Asimismo, el art. 100 inc. "g" de la ley 11.683, también incorporado en dicha reforma, establece que "*Las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc., serán practicadas en cualquiera 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 concordancia con lo expuesto, la AFIP a través de la RG 4280/2018 (B.O. 25/07/2018) –cuya entrada en vigencia se produjo el 01/08/2018 (cfrme. art. 14)- reglamentó el domicilio fiscal electrónico. Allí, en su art. 1 se 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.*"

Luego, en sus arts. 4 y 5 –en su parte pertinente- dispuso que "***El Domicilio Fiscal Electrónico registrado en los términos de la presente, 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***. *Los documentos digitales que se trasmitan mediante el servicio "web" con Clave Fiscal "Domicilio Fiscal Electrónico" o por intercambio de información a través del "WebService" denominado "Consumir Comunicaciones de Ventanilla Electrónica (WSCCOMU)" gozarán, a todos los efectos legales y reglamentarios, de plena validez y eficacia jurídica, constituyendo medio de prueba suficiente de su existencia y de la información contenida en ellos."* y que "*Se podrán comunicar y notificar en el Domicilio Fiscal Electrónico constituido, en la forma dispuesta por el inciso g) del Artículo 100 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, las citaciones, requerimientos, liquidaciones, intimaciones, emplazamientos, avisos, anuncios, comunicados, etc. de cualquier naturaleza emitidos por este Organismo*" (el destacado me pertenece).

En este sentido, los arts. 6 y 7 mencionan los requisitos que deben contener las notificaciones electrónicas y las formas de tomar conocimiento de los actos que por allí se efectúen. En efecto, el primero de ellos –en lo que aquí interesa- señala 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.*" y respecto del segundo, que "*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.*
*Cuando el día fijado en los incisos a) y b) coincidan con un día feriado o inhábil, el momento de perfeccionamiento de las comunicaciones y notificaciones se trasladará al primer día hábil inmediato siguiente.*
*En caso de inoperatividad del sistema por un período igual o mayor a VEINTICUATRO (24) horas, dicho lapso no se computará a los fines indicados en el inciso b) de este artículo. En consecuencia, la notificación allí prevista se considerará perfeccionada el primer lunes, o el día hábil inmediato siguiente -en su caso-, posterior a la fecha de rehabilitación de su funcionamiento, excepto que el usuario se notifique con anterioridad a esos días.*"

Por último, corresponde señalar que el art. 200 de la ley 11.683, incorporado por la reforma introducida a aquélla por la ley 27.430 (BO 29/12/2017), sella el tema al establecer 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.*"

**VI**.- Que la Res. 216/2021 que aquí se apela fue notificada al domicilio electrónico de la actora el 13/09/2021 (v. IF-2022-15344006-APN-DTD#JGM, pág. 58) 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) -tal como se expuso en el considerando anterior-, y lo establecido por el art. 7 inc. b) de la RG 4280/2018 citada, por lo que el plazo de 15 días dispuesto para apelar dicho acto, debió computarse a partir del 14/09/2021, venciendo en las dos primeras horas del día 5/10/2021.

Al respecto, el argumento de la actora en relación a que la resolución apelada debió serle notificada en el domicilio procesal constituido al momento en que solicitó prórroga para contestar la vista del art. 17 de la ley 11.683, y que recién tomó conocimiento de la misma el 21/10/2021 (v. RE-2021-109564792-APN-SGAI#TFN), 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. En efecto, nótese que la vista del art. 17 de la ley 11.683 fue notificada sólo al domicilio electrónico de la actora (v. IF-2022-15343796-APN-DTD#JGM, pág. 104), y dentro del plazo asignado para presentar el descargo, con fecha 05/02/2021, solicitó prórroga y compulsar las actuaciones para contestar dicha vista (vide RE-2021-109566291-APN-SGAI#TFN, pág. 1), sin expresar agravio alguno respecto de la validez de la notificación practicada. Luego, el fisco le concedió la prórroga solicitada, notificándose dicho acto con fecha 12/02/2021 sólo en el domicilio electrónico del contribuyente (v. IF-2022-15343796-APN-DTD#JGM, pág. 109), quien nuevamente, dentro del plazo asignado, tomó vista de las actuaciones con fecha 23/02/2021 (v. IF-2022-15343796-APN-DTD#JGM, pág. 110/111), y contestó la vista conferida con fecha 22/03/2021 (v. IF-2022-15343796-APN-DTD#JGM, pág. 113/167), sin efectuar tampoco en esta oportunidad agravio alguno respecto de la forma de notificación efectuada.

Ello así, y toda vez que -según se expuso- el plazo para apelar la Res. 216/2021 venció el 5/10/2021 en sus dos primeras horas, y que la actora interpuso el presente recurso el día 11/11/2021, corresponde hacer lugar a la excepción de cosa juzgada interpuesta por el fisco, con costas, y declarar extemporáneo el presente recurso de apelación.

**VII.-** Que por la forma en que se resuelve el Tribunal se encuentra impedido de expedirse respecto del acogimiento informado, señalando, sin embargo, que las disposiciones de la ley 27.541 –con las modificaciones y sustituciones dispuestas por las leyes 27.562 y 27.653- permitieron el ingreso de las obligaciones fiscales vencidas al 31/08/2021 (cfme art. 5, ley 27.653), sin excluir aquellas sobre las cuales existe una determinación de oficio firme.

**Los Dres. Vicchi y Marmillon dijeron:**

Que adhieren al voto precedente.

**Por ello, SE RESUELVE:**

Hacer lugar a la excepción de cosa juzgada interpuesta por el fisco, con costas, y declarar extemporáneo el presente recurso de apelación.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.22 15:52:30 -03:00

Juan Carlos Vicchi
Vocal
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.22 16:00:37 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.28 16:20:45 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.28 16:20:46 -03:00