



GESTION  
DE LA CALIDAD  
RI-9008-9769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



**SENTENCIA N° 142/2020**

Expte. N° 531/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 23 días del mes de Julio De 2020, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León; C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **“GASNOR S.A. SI/ RECURSO DE APELACION – EXPEDIENTE N° 531/926/2019 (28337/376-D-2008-DGR)”** y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León dijo:

I. En expediente N° 28337/376-D-2008, el contribuyente GASNOR S.A., CUIT N° 30-65786572-5, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 286/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 19.09.2019 obrante a fs. 2800/2802 mediante la cual resuelve RECHAZAR la impugnación presentada por la firma GASNOR S.A. en contra del Acta de Deuda N° A 303-2011 confeccionada en concepto del impuesto de Sellos confirmándose la misma y DECLARAR ABSTRACTO el tratamiento del descargo en contra del Sumario N° M 303-2011.

II. El apelante en su Recurso reitera lo planteado en la Impugnación presentada. Plantea la nulidad del Acta de Deuda y de la Resolución apelada.

Considera que la misma tiene ausencia de causa y de motivación.

Insiste con sus aseveraciones respecto al “Concepto de instrumento”, “Los documentos cuestionados – El Memorándum de Entendimiento”, manifiesta que además del propio reconocimiento que haría el Fisco de que pudo “intervenir” el documento y además, tenerlo a la vista para poder reproducir partes del mismo, a fin de demostrar su calidad de acto no gravado por el tributo, a la vez que transcribe las cláusulas insertas en el instrumento citado.

Respecto al “Contrato de Préstamo Financiero con el Banco Santander Río S.A.”, reitera los fundamentos vertidos en su impugnación, manifestando que

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD  
RI-9208-9769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

evidentemente no se desprendería del documento en cuestión que se verifique “negociación”, “ejecución” o “cumplimiento” en la Provincia de Tucumán. Agrega que el Fisco si bien “sabe” que Gasnor opera en Tucumán, también sabe que lo hace en Salta, Jujuy y Santiago del Estero. Es decir que, si su presunción fuera correcta debería afirmar que al menos parte de los fondos estuvieron utilizados en estas jurisdicciones y por lo tanto, mediante algún criterio razonable, prorratear la base imponible entre cuatro provincias.

Que sobre los “Contratos de Servicio”, el presentante nuevamente expresa que de su parte no consistió y no admite el resto de los ajustes a la base imponible, respecto de la inclusión en la misma de conceptos tales como Régimen de Percepciones, Cargo de Fideicomiso, etc. Agrega que el detalle de estas diferencias de base ya habría sido señaladas en la nota del 18.05.2011 y sobre todo en el Anexo que se acompañó.

Que aduce que existiría inmunidad de los instrumentos de gobierno, conforme el interés público involucrado del Estado Nacional y de la Provincia de Tucumán.

Que invoca la aplicación de jurisprudencia resultante de los fallos “Bercovich” y “Farías”, expresando que se violarían los principios de igualdad y de no discriminación, teorizando sobre la responsabilidad solidaria, debiendo la DGR haber involucrado en la determinación a los demás suscriptores de los instrumentos cuestionados.

Que insiste que en la citada desigualdad quedaría evidenciada por el hecho de que las otras firmas habrían quedado totalmente dispensadas en cualquier contingencia con relación a esta materia, presumiendo que el fisco jamás habría accionado contra dichos responsables solidarios.

Que posteriormente realiza algunas reflexiones sobre los fundamentos del acto al cual ataca, efectuando “Planteos en subsidio” de igual manera que en la etapa impugnatoria, en cuanto al “Memorandum de Entendimiento” expresando que “No escapa a conocimiento del Fisco que uno de los firmantes es el Gobierno de la Provincia de Tucumán”.

Solicita que en caso de confirmarse la liquidación efectuada por la DGR, se exime a su mandante de los intereses resarcitorios, ya que la mora no sería atribuible por cuanto las dificultades interpretativas que cita resultarían causa justificada de aquellas, agregando que además no procedería su cobro para los periodos



GESTION  
DE LA CALIDAD  
RI-9004-0769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015

TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

involucrados en el acta que recurre, ya que el legislador habría sustituido la liquidación de intereses por "multas".

Hace reserva del caso federal.

III. A fojas 54/60 del Expte. N° 531/926/2019 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

En dicho responde sostiene coinciden con lo resuelto en la Resolución atacada, compartiendo el criterio del Juez administrativo.

Por ello la DGR se remite a lo ya expresado oportunamente.

Sostiene por otro lado que la Resolución apelada se encuentra debidamente fundamentada.

Expresa que el Acta de Deuda referida se encontraba dictada en consonancia con la normativa legal vigente no existiendo la nulidad invocada.

En cuanto al argumento referido al régimen de Coparticipación federal de impuestos, cabe afirmar que el impuesto de Sellos tal como se encuentra concebido no colisiona con los lineamientos de las normas de carácter federal.

En cuanto al "Contrato de Prestamó Financiero", afirma que a la fecha de suscripción del instrumento, la firma se encontraba inscripta en el impuesto sobre los Ingresos Brutos en el Régimen de Convenio Multilateral con sede en la Provincia de Tucumán.

Respecto a lo manifestado por el apelante citando la doctrina "Bercovich", reitera que remite a una cuestión de hecho y de prueba, es decir que su mención no resulta suficiente para tenerla por acreditada.

Que para resolver el planteo en cuestión debe probar que los obligados principales ingresaron el impuesto, lo cual no sucedió en el presente caso.

Respecto a lo manifestado por el apelante sobre que uno de los firmantes es el Gobierno de la Provincia de Tucumán, debe tenerse en cuenta lo establecido por el art. 224 del CTP vigente al momento de la celebración del instrumento.

Por ultimo en cuanto al planteo sobre los intereses resarcitorios, los mismos son una consecuencia de la relación jurídica preexistente, esto es, la deuda tributaria del contribuyente o responsable, de manera que acreditado en autos su incumplimiento los intereses derivan como resultado lógico de tal situación de irregularidad fiscal.

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION  
DE LA CALIDAD  
RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



IV. A fs. 64 del expediente N° 531/926/2019 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 108/2020, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación y se tiene por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, declara la cuestión de Puro Derecho y se pasan Autos para Sentencia.

V. En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° D 286/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 19.09.2019 es ajustada a derecho.

Respecto a las argumentaciones de que la Resolución cuestionada debe ser declarada nula, cuadra afirmar que la misma constituye un acto administrativo plenamente eficaz, que cumple acabadamente los preceptos legales y doctrinarios exigidos al respecto, dictado de conformidad a lo establecido por el art. 43 de la Ley N° 4.537 (t.v.) y que satisface todos y cada uno de los requisitos esenciales exigidos en la norma.

En efecto, la Resolución satisface el requisito de motivación del acto administrativo, cual es la explicitación de la causa, o sea las razones y circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a dictar el acto y que se encuentran contenidas en los considerandos.

Asimismo, el acto discutido emana de autoridad competente, tiene sustento en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, su objeto es cierto y física y jurídicamente posible, se observó el procedimiento pertinente, persigue el cumplimiento de la finalidad expuesta en las normas que otorgan las facultades pertinentes al órgano emisor y se exteriorizó por instrumento idóneo, expresamente y por escrito, con notificación al interesado.

En el presente caso el impugnante no invoca norma legal alguna que haya sido vulnerada.

Debemos recordar en tal sentido, el axioma que reza la improcedencia de la nulidad por la nulidad misma, consagrado en el artículo 167 del Código Procesal Civil y Comercial de la provincia, por lo que no se declara nulo un acto irregular, cuando la irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide, ni cuándo se ha llenado el fin para el cual estaba destinado.

Por ello puede concluirse que la resolución deviene legítima, contrariamente a lo manifestado por el recurrente, por cuanto contiene todos los elementos que le otorgan validez legal.



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD  
RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-450 9001:2015

TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

En cuanto al argumento referido al Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos – Ley N° 23.548, hay que resaltar que las Provincias se reservan el derecho de dictar sus propias normas al respecto las cuales son de aplicación especial ante cualquier otro ordenamiento, como lo establece la Constitución en su artículo 121, que establece: “Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación”.

El impuesto de sellos no colisiona con las normas de carácter federal. Se trata en el caso de autos de actos gravados por el impuesto de Sellos, que reúne todos los requisitos establecidos por el C.T.P.: 1) Existencia de un acto jurídico perfeccionado, y apto para configurar una manifestación de la capacidad contributiva; 2) Que el mismo tenga carácter oneroso; 3) Que se encuentre instrumentado y 4) Que haya sido otorgado en la jurisdicción que pretende someterlo a la imposición, o que celebrado fuera de ella, produzca determinados efectos en la misma. No caben dudas sobre la procedencia del mismo.

El impuesto de sello es de carácter instrumental, y su objeto es recaer sobre los documentos públicos y privados que acreditan actos, contratos y operaciones, por cuya virtualidad se constituyan, reconozcan o modifiquen o se extingan derechos u obligaciones de toda especie.

Por lo dicho resulta claro que el impuesto de sellos tal como se concibe en nuestra legislación local, no colisiona con la Ley de Coparticipación Federal.

Respecto al denominado “Contrato de Préstamo Financiero”, es válido destacar que se configuran las previsiones del Art. 235 del C.T.P., dado que la verificada posee actividad económica en esta Provincia y en consecuencia, tanto la utilización de los fondos obtenidos en préstamo o financiados, como la generación de los mismos para su cancelación o cumplimiento, se producen en esta Jurisdicción.

Hay que resaltar que surge de fs. 536, que la firma aporta contrato suscripto con Banco Santander Río de fecha 18.07.2007, requerido oportunamente por la fiscalización, cuyo sello de recibido consigna fecha 26.10.2010 y teniendo en cuenta que el mismo fue instrumentado fuera de la provincia, se procedió a considerar como fecha de vencimiento del tributo respecto del instrumento en cuestión con fecha 26.10.2010, fecha en la cual fue aportado al funcionario de la

Dr. JOSÉ E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN



GESTION  
DE LA CALIDAD  
RI-9008-9789



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

inspección, según lo previsto por el art. 263. Es por lo dicho que no le asiste razón al apelante.

Si bien la firma desarrolla actividad en las Provincias de Jujuy, Salta y Santiago del Estero, en la fecha de la suscripción del instrumento la firma se encontraba inscripta en el impuesto sobre los Ingresos Brutos en el Régimen de Convenio Multilateral con jurisdicción sede en esta Provincia y cuya casa central se encontraba aquí y en la misma se producía el mayor volumen de actividades económicas, por lo cual el tributo se encuentra determinado correctamente. Asimismo no se puede probar que el recurrente haya efectuado el pago de sello respecto de alguna jurisdicción, respecto al instrumento en cuestión.

En relación a los "Contratos de Servicios" durante la verificación le fueron notificados los ajustes proyectados por la fiscalización, respecto a los instrumentos exhibidos. Posteriormente se modificaron los ajustes proyectados correspondientes a los instrumentos llamados "Contrato de servicios", asignándose las bases imponible determinadas para los instrumentos con igual plazo de vigencia u partes intervinientes, en forma proporcional, en función a los valores estimados declarados por las partes.

Para la determinación de las bases imponibles de los instrumentos citados, se tiene en cuenta la cláusula "Modalidad de Facturación y Pago" de los respectivos instrumentos, habiéndose computado los importes brutos facturados, obtenidos de los listados suministrados por la verificada, correspondiente a Facturas emitidas, considerando las notas de débito y notas de crédito, por los periodos verificados.

Para dichos instrumentos se estableció el valor definitivo, el cual resulta superior al monto estimado declarado por las partes, practicando los ajustes respecto del Impuesto de Sellos ingresado oportunamente según lo dispuesto en los Arts. 272 a 274 del CTP.

Que en relación a lo enunciado sobre los "Contratos de Servicio", respecto al Dcto. (PEN) N° 180/2004, en el acto atacado se expuso claramente que el mismo no tiene injerencia tributaria en esta jurisdicción, a los fines de determinar tributos. Que en lo que respecta a lo manifestado por el apelante citando la doctrina "Bercovich", hay q afirmar que la actividad probatoria contra los actos dictados por el Fisco exige, por parte de quien impugna un acto de la Administración, mucho



GESTION  
DE LA CALIDAD  
RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015

TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

más que solo su discrepancia o negación, exige aportar pruebas concluyentes y conducentes, lo cual no sucedió en el presente caso.

Cabe recordar que la obligación solidaria se da cuando dos o más personas concurren a la realización del hecho imponible de un impuesto, por lo que todos quedan obligados solidariamente frente a la hacienda pública. En el presente caso no pudo probar el apelante si los demás obligados solidarios ingresaron o no el impuesto que correspondería.

Respecto a lo manifestado en cuanto a que uno de los firmantes es el Gobierno de la Provincia de Tucumán, cabe recordar que si alguno de los intervinientes estuviera exento del pago del gravamen, la obligación se considerara divisible y la exención se limitara a la cuota que le corresponde a la persona exenta.

En relación a los intereses resarcitorios, corresponde destacar que la pretensión fiscal resulta ajustada a derecho, pues en efecto, los intereses calculados tienen efectivamente un carácter resarcitorio, por lo que constituyen una indemnización debida al fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias, encontrando su justificativo, no solo por constituir una reparación por el uso del capital ajeno, sino también por tratarse de una indemnización al acreedor, cuyo derecho de crédito se ve lesionado al no satisfacerse la deuda en el plazo establecido ("E. Jota. Producciones S.A." T.F.N – Sala A- 20/7/01).

En cuanto a lo planteado acerca de la aplicación del artículo 291 del C.T.P., que dispondría la exclusión de los intereses del artículo 48 del mismo digesto, cabe reiterar que el Acta de Deuda N° A 303-2011 no tiene calculados los intereses ni los intima, como tampoco contiene multa alguna, razón por la cual deviene en abstracto el tratamiento del planteo efectuado al respecto.

Por último, corresponde analizar la incidencia de las normas provinciales vigentes al momento del nacimiento de la obligación tributaria y su relación con las pretensiones de las partes.

Conforme la doctrina del máximo tribunal Provincial, el cual dijo: "Resulta descalificable como acto jurisdiccional válido la sentencia que compone la litis, prescindiendo de las previsiones de las normas jurídicas relacionadas a la condonación de oficio que, según sus propias consideraciones, resultaban aplicables al caso (CORTE SUPREMA DE JUSTICIA - Sala Laboral y

Dr. JORGE E. POSSE POMESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IIRAM  
Norma IIRAM-ISO 9001:2015



Contencioso Administrativo Expte: A301/18 -Nro. Sent: 1353 Fecha Sentencia 14/08/2019", corresponde manifestar lo siguiente. En el caso que analizamos, el estatus jurídico de deudor tributario nace y adquiere firmeza cuando no paga el Impuesto de Sellos por instrumentos consignados en el Acta de Deuda N° A 303-2011.

No siendo una situación jurídica o estatus cuyo origen sea actual, sus consecuencias deben valorarse según las normas que regían en el momento en el que se originó. En otras palabras, si bien el pago de la deuda tributaria es una consecuencia actual que debería afrontar el contribuyente, el conjunto de responsabilidades emergentes derivarían de una situación jurídica que no es actual y que por lo tanto debe regirse por la ley vigente al momento del nacimiento de la referida situación, en concreto cuando al suscribirse los instrumentos no se abonó el Impuesto de Sellos.

El Impuesto de Sellos configura una obligación instantánea comprendida en el referido artículo, cuyo vencimiento está regulado por el artículo 279° del Código Tributario de Tucumán que dispone que el impuesto deba abonarse "...en un plazo de 15 días corridos siguientes a la fecha de otorgamiento del acto, contrato u obligación...".

La legislación local vigente al momento de la intimación de la deuda, preveía para este tipo de impuestos un plazo de 5 años, citando en su apoyo al artículo 52 de la Ley N° 5121 (Código Tributario), luego derogado.

La demanda de embargo interpuesta por la DGR se inició el 07-2012, y la suspensión del plazo por medio de la notificación del Acta de Deuda N° 303-2011 practicada en concepto del Impuesto de Sellos, fue el 28.12.2011, Es por ello, que el instrumento denominado "Memorandum de Entendimiento" incluido en el Acta de Deuda mencionada, con fecha de 02/2006, se encuentra alcanzado por los beneficios la Ley N° 8.720 y se torna operativo el punto f), inciso 7 del artículo 1°, en lo que respecta a la condonación de la obligación Tributarias del período mencionado.

Por lo antes mencionado, el periodo 02/2006 correspondiente al "Memorandum de Entendimiento" determinado en concepto del Impuesto de Sellos por medio del Acta de Deuda N° A 303-2011, encuadra en las disposiciones del punto f), inciso 7 del artículo 1° de la Ley 8.720, ya que es unánime la jurisprudencia que señala





GESTIÓN  
DE LA CALIDAD  
RI-0100-9709



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

que los actos interruptivos o suspensivos del plazo de la prescripción deben cumplirse necesariamente antes de su vencimiento, por lo que se debe condonar las obligaciones tributarias correspondiente a dicho período, conforme la normativa enunciada.-

Por todo lo dicho corresponde:

I.- DECLARAR ABSTRACTA la cuestión planteada en el Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente GASNOR S.A., CUIT N° 30-65786572-5, en contra de la Resolución N° D 286/19 de fecha 19.09.2019, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán respecto al periodo 02/2006 correspondiente al instrumento denominado "Memorandum de Entendimiento", y en consecuencia DECLARAR que la obligación fiscal mencionada, contenida en el Acta de Deuda N° A 303-2011, practicada en concepto del Impuesto de Sellos, ha quedado sin efecto, en virtud del beneficio de condonación dispuesto por la Ley N° 8720, conforme lo expuesto en los considerandos precedentes.-

II.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto en contra la resolución N° D 286/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 19.09.2019, y por lo tanto CONFIRMAR la misma respecto los periodos 12/2006, 07/2007, 07/2008 y 10/2010.

III.- REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y ARCHIVAR.

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

Que comparte el voto emitido por el Dr. José Alberto León.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

## EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

### RESUELVE:

**1.- DECLARAR ABSTRACTA** la cuestión planteada en el Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente GASNOR S.A., CUIT N° 30-65786572-5, en contra de la Resolución N° D 286/19 de fecha 19.09.2019, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán respecto al periodo 02/2006 correspondiente al instrumento denominado "Memorandum de Entendimiento", y en consecuencia **DECLARAR** que la obligación fiscal mencionada, contenida en el Acta de Deuda N° A 303-2011, practicada en concepto del Impuesto de Sellos, ha quedado sin efecto, en virtud del beneficio de condonación dispuesto por la Ley N° 8720, conforme lo expuesto en los considerandos precedentes.-

**2.- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto en contra la resolución N° D 286/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 19.09.2019, y por lo tanto **CONFIRMAR** la misma respecto los periodos 12/2006, 07/2007, 07/2008 y 10/2010.

**3.- REGISTRAR, NOTIFICAR,** devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

MFB

**HACER SABER**

**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL PRESIDENTE

**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL

**DR. JORGE C. JIMENEZ**  
VOCAL

**ANTE MI**

**DR. JAVIER CRISTOBAL AMICHASTEGUI**  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION