

SENTENCIA N°: 64 /2023

Expte. N°: 197/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ...14... días del mes de .....JUNIO..... de 2023 se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente); C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal); Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como "METALÚRGICA RAMÓN S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION", Expte. N° 197/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 38961/376/D/2018)".

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I.- A fs. 01/02 del Expediente (T.F.A.) N° 197/926/2021, el contribuyente METALÚRGICA RAMÓN S.R.L. (C.U.I.T. N° 30-70239753-3), a través de su apoderado, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 60/21, de fecha 08/06/2021 obrante a fs. 1591/1597 del Expediente (D.G.R.) N° 38961/376/D/2018, mediante la cual se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por la firma al Acta de Deuda N° A 1150-2019 (Período Fiscal 2016) confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, confirmándose la misma conforme nueva planilla denominada "Planilla Determinativa N° PD 1150-2019 Acta de Deuda N° A 1150-2019 Etapa Impugnatoria"; INTIMAR al cumplimiento de las obligaciones tributarias resultantes de nueva planilla denominada "Planilla Determinativa N° PD 1150-2019 Acta de Deuda N° A 1150-2019 Etapa Impugnatoria"; RECHAZAR la impugnación interpuesta a las Actas de Deuda N° A 1151-2019 (Período Fiscal 2017) y N° A 1152-2019 (Período Fiscal 2018) confeccionadas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, confirmándose las mismas; APLICAR por el Sumario N° M 1150-2019 (Período Fiscal 2016) una multa por la suma de \$1.424.870,88 (Pesos: Un Millón Cuatrocientos Veinticuatro Mil Ochocientos Setenta con 88/100) equivalente a 2 (dos) veces el gravamen omitido en el Período Fiscal 2016, graduada en un todo conforme a la escala prevista en el artículo 86° inciso 1 del C.T.P.; APLICAR por

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

el Sumario N° A 1151-2019 una multa por la suma de \$544.890,64 (Pesos: Quinientos Cuarenta y Cuatro Mil Ochocientos Noventa con 64/100) equivalente al 50% del gravamen omitido en los anticipos 03 a 12/2017 consignados en Acta de Deuda N° A 1151-2019, graduada en un todo conforme la escala prevista en el artículo 85° del C.T.P.; APLICAR por el Sumario N° M 1151-2019 (Período Fiscal 2017) una multa por la suma de \$2.432.474,68 (Pesos: Dos Millones Cuatrocientos Treinta y Dos Mil Cuatrocientos Setenta y Cuatro con 68/100) equivalente a 2 (dos) veces el gravamen omitido en el Período Fiscal 2017, graduada en un todo conforme la escala prevista en el artículo 86° inciso 1 del C.T.P.; APLICAR por el Sumario N° A 1152-2019 una multa por la suma de \$681.962,95 (Pesos: Seiscientos Ochenta y Un Mil Novecientos Sesenta y Dos con 95/100) equivalente al 50% del gravamen omitido en los anticipos 01 a 10/2018 consignados en Acta de Deuda N° A 1152-2019, graduada en un todo conforme la escala prevista en el artículo 85° del C.T.P.; APLICAR por el Sumario N° M 1152-2019 (Período Fiscal 2018) una multa por la suma de \$2.727.851,76 (Pesos: Dos Millones Setecientos Veintisiete Mil Ochocientos Cincuenta y Uno con 76/100) equivalente a 2 (dos) veces el gravamen omitido en el Período Fiscal 2018, graduada en un todo conforme la escala prevista en el artículo 86° inciso 1 del C.T.P.

II.- En su recurso interpuesto el día 30/06/2021 ante este Tribunal, el presentante plantea la improcedencia de la determinación practicada por el Organismo Fiscal. En este sentido, alega que las multas incluidas en la resolución que apela fueron aplicadas por considerar que la compañía debió tributar el impuesto a los ingresos brutos.

Ante dicho reclamo, el apelante destaca que mediante autos caratulados "*Metalúrgica Ramón S.R.L. vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán s/inconstitucionalidad*", Expte. 131/11, que tramitan por ante la Sala N° 2 de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo, con fecha 04/11/2020, se expidió dicha Cámara resolviendo hacer lugar a la demanda promovida por Metalúrgica Ramón S.R.L. contra la provincia de Tucumán y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad, en relación al caso, del Decreto N° 1961/3-2002.

Por lo expresado, sostiene que las determinaciones de oficio para los periodos fiscales 2016, 2017 y 2018 quedan formalmente impugnadas en consonancia, por

los antecedentes jurisprudenciales invocados precedentemente y el planteo de Inconstitucionalidad que tramitan en sede Contencioso Administrativo.

Asimismo, se agravia respecto a la inconstitucionalidad de la Ley N° 8.467. En relación a ello manifiesta que, mediante su escrito de impugnación presentado en estas actuaciones, la compañía planteó la arbitrariedad del ajuste efectuado por el Fisco, por cuanto afirma que la Administración conoce que dicha deuda se encuentra alcanzada por el beneficio de la alícuota 0% establecido en los Decretos N° 2507/3 y 257/3 y en virtud de lo resuelto por el Máximo Tribunal Provincial en los autos caratulados "Anzuc S.R.L. c/ Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad", Expte. N° 441/10. Sobre dicho argumento, señala que si bien la D.G.R. reconoció la existencia de la sentencia referida, sostuvo que la misma declaró la inconstitucionalidad del Decreto N° 1961/3 y no de la Ley N° 8.467, que es la que se aplicaría para los períodos ajustados.

Sin embargo, expresa que tanto la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo como la C.S.J.T. ya se expidieron por la inconstitucionalidad de los artículos 6°, 7° y 58° de la Ley N° 8.467.

Señala que, en ese sentido se expidió la C.S.J.T. en Sentencia N° 32 de fecha 05/10/2016 in re "Compañía Inversora Industrial S.A. vs. Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad", donde sostuvo que en la medida en que subsista el sistema de cooperación y armonización fiscal al que la Provincia de Tucumán se incorporó al suscribir el Pacto Fiscal, y no sea modificado o eliminado, sus disposiciones no pueden ser ignoradas ni los compromisos allí asumidos dejados sin efecto por decisión exclusiva de ninguna de las partes.

Expresa que, como la Provincia de Tucumán no ha exteriorizado formalmente su intención de denunciar el Pacto, sus objetivos se encuentran todavía en vías de cumplimiento y ejecución conjunta entre el Estado Nacional y los Estados Provinciales signatarios, de modo que la demandada no puede, en la lógica interna de cumplimiento paulatino de los objetivos allí pactados, adoptar válidamente decisiones legislativas que impliquen una modificación unilateral del convenio. Ello es así por cuanto el Pacto Fiscal, en tanto norma que expresa el federalismo de concertación, forma parte del Derecho Público local, aunque con una jerarquía superior a las leyes locales; lo cual impide convalidar modificaciones que no provengan de la misma unión de voluntades que le diera origen.

Sostiene que, en este caso, la pretensión de incrementar una alícuota a través de una decisión legislativa provincial implica la pretensión de la provincia de regular una materia con un alcance contrario al comprometido en la ley convenio. Así, destaca que, en la causa "*Compañía Azucarera Los Balcanes S.A.*" la Corte admitió que la reducción progresiva de la alícuota del impuesto sobre los ingresos brutos hasta llegar a una alícuota del 0% era una vía indirecta para lograr los fines del Pacto y que, por ende, se enmarcaba en la finalidad comprometida por la provincia al suscribirlo. Por consiguiente, indica que resultan inválidas las disposiciones contenidas en los artículos 6°, 7° y 58° de la Ley N° 8.467, como así también la del artículo 1° de la Ley N° 8.460, en la medida en que implican introducir regulaciones contrarias al Pacto Fiscal.

Manifiesta que se trata de una sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada formal y material, por lo que solicita a este Tribunal que, reiterando el criterio jurisprudencial, declare improcedente la determinación efectuada por la D.G.R., dada la inconstitucionalidad de los artículos 6°, 7°, 58° y 59° de la Ley N° 8.467, en tanto la recurrente goza del beneficio de la alícuota 0% conforme lo establecido por los Decretos N° 2507/3 y 257/3.

Considera que, este Tribunal debe aplicar la jurisprudencia de la C.S.J.T. y de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo, que se expidieron sobre la inconstitucionalidad de dicha norma. Agrega que, el apartamiento del precedente sin fundamento conlleva como sanción la revocación del fallo así dictado.

Por todo lo expuesto, manifiesta que las multas aplicadas mediante la resolución apelada resultan improcedentes, debiendo ser dejadas sin efecto por parte de este Tribunal, ordenándose el archivo de las mismas.

III.- A fs. 12/15 del Expediente N° 197/926/2021 la Dirección General de Rentas contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del C.T.P., solicitando el rechazo del recurso deducido y la confirmación de la resolución apelada.

Señala que en cuanto a la pretendida inconstitucionalidad reclamada por la recurrente, no es el ámbito administrativo el adecuado para su planteo y tratamiento, debiendo el presentante concurrir por ante la autoridad y mediante la acción jurisdiccional competente. Destaca que el ejercicio del control de

inconstitucionalidad de las normas recae en el Poder Judicial, habiendo señalado la Corte Suprema de Justicia que "(...) cualquiera que sean las facultades que corresponde reconocer al poder administrador para dejar sin efecto actos contrarios a las leyes, no se puede admitir que sea de su resorte el declarar la inconstitucionalidad de éstas (...)".

Manifiesta que la doctrina viene sosteniendo que cuando se cuestiona la constitucionalidad de normas reglamentarias de la materia tributaria, su análisis excede este marco, por cuanto implica el análisis de cuestiones sustanciales que exorbitan el examen de estos autos, que se meritúa desde un aspecto sólo formal. Por ello, sostiene que el análisis de constitucionalidad planteado excede el marco del procedimiento administrativo, debiendo efectuar su planteo por ante las autoridades jurisdiccionales competentes.

Agrega que, en nuestro país el control de constitucionalidad se caracteriza por ser un control judicial, difuso y concreto, pues sólo procede en el caso traído a análisis y se limita sólo a éste. Cita jurisprudencia en este sentido.

Por su parte, respecto a lo expuesto por la recurrente sobre la existencia del fallo "*METALURGICA RAMON S.R.L. vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad*". Expte. N° 131/11, señala que en dicho proceso judicial la provincia interpuso Recurso de Casación, el cual se encuentra pendiente de resolver.

En lo atinente al planteo de inconstitucionalidad de la Ley N° 8.467 efectuado por la parte recurrente, destaca que en los autos caratulados "*Los Chaguares S.A. c/Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad*" Expte. N° 738/17, mediante sentencia de fecha 27/07/2021, nuestro Máximo Tribunal provincial dejó perfectamente establecida la constitucionalidad de la misma, así como también la vigencia de la normativa provincial y nacional que establecía la suspensión de la aplicación del Pacto Fiscal.

Agrega que, la postura expuesta por el Címero Tribunal local tiene como fundamento los fallos "*Provincia de Tucumán -D.G.R.- c/Azucarera del Sur S.R.L. s/Ejecución Fiscal*". D1373/08, mediante sentencia de fecha 08/04/2019, y "*Provincia de Tucumán -D.G.R.- c/S.A. SER s/Ejecución Fiscal*", Expte. N° DC370/14 de fecha 31/05/2019.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Por lo expuesto, sostiene que el planteo de inconstitucionalidad pretendido por la firma recurrente no puede prosperar.

En consecuencia, afirma que no le asiste razón al contribuyente, resultando las multas procedentes y adecuadas a derecho ya que debió tributar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme lo indicado en la determinación de oficio confirmada en la Resolución N° D 60-21.

Así, solicita se dicte sentencia no haciendo lugar al Recurso de Apelación interpuesto por la firma Metalúrgica Ramón S.R.L. en contra de la Resolución N° D 60/21 de fecha 08/06/2021. Ofrece como prueba instrumental los antecedentes administrativos que tramitan por Expte. N° 38961/376/D/2018.

**IV.-** A fs. 23 del Expediente N° 197/926/2021 obra sentencia interlocutoria N° 369/2021 de fecha 12/10/2021 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

**V.-** Confrontados los agravios expuestos por la apelante, con la respectiva contestación de la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir mi opinión.

En forma preliminar, considero relevante desarrollar brevemente el marco normativo del caso traído a conocimiento, teniendo en cuenta el cuestionamiento efectuado por la recurrente en relación a las normas involucradas en la causa.

En este sentido, cabe destacar que la provincia de Tucumán suscribió en fecha 12/08/1993 -junto a otras jurisdicciones provinciales- con el Estado Nacional, un pacto de contenido económico tributario y de consecuencias también sociales y de redistribución, denominado "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento" (llamado también "Pacto Fiscal" o "Pacto Federal"), en el que se establecieron una serie de obligaciones para los estados firmantes, con el objetivo de fomentar el desarrollo de las regiones y de la economía nacional. En los términos del documento, sus propósitos fueron promover el crecimiento armónico del país y sus regiones y la necesidad de adoptar políticas uniformes que armonicen y posibiliten el logro de la finalidad común de crecimiento de las

economías locales. Dicho pacto fue ratificado por el Estado Nacional mediante Decreto N° 14/94, mientras que el Estado Provincial se adhirió a sus principios y propósitos mediante Ley N° 6.496.

En ejercicio de las facultades conferidas por los artículos 6°, 12° y 48° segundo párrafo de la Ley N° 5.636, el Poder Ejecutivo local dictó el Decreto N° 2.507/3 (ME) del 12/11/1993, que fue modificado posteriormente por el Decreto N° 257/3 del 21/02/1994, en cumplimiento del Pacto Federal al que se encontraba adherida la provincia de Tucumán, incorporando el régimen de alícuota del cero por ciento (0%) al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y fijando las condiciones para que pudieran acceder a éste distintas actividades, quedando comprendidas entre ellas las actividades desarrolladas por la compañía.

No obstante lo expresado, resulta relevante resaltar que el cumplimiento de las disposiciones del Pacto Fiscal ha sido objeto de sucesivas prórrogas, las cuales fueron dispuestas a través de las siguientes normas nacionales: artículo 5° de la Ley N° 24.468 (B.O. 23/03/1995), artículo 1° de la Ley N° 24.699 (B.O. 27/09/1996), artículo 11° de la Ley N° 25.063 (B.O. 30/12/1998), artículo 17° de la Ley N° 25.239 (B.O. 31/12/1999), artículo 26° del anexo del Decreto N° 2054/2010 y artículo 5° de la Ley N° 27.199 (B.O. 04/11/2015).

Así se verifica que las normas referidas contemplan periódicas prórrogas del Pacto Fiscal, las cuales suspendieron sus efectos hasta el 31/12/2017.

En relación a ello, es preciso destacar que, a nivel provincial, el poder Ejecutivo dictó el Decreto N° 1.961/3 (ME) en fecha 12/09/2002, el cual entre sus considerandos prevé: *"Que la Provincia de Tucumán, como signataria del Pacto Federal para el empleo, la Producción y el Crecimiento de fecha 12 de agosto de 1993 al que adhirió por Ley N° 6496, dispuso mediante Decreto N° 2507/3 (ME)-93, la incorporación al régimen de alícuota del cero por ciento (0%) distintas actividades.*

*Que el cumplimiento de los compromisos asumidos en virtud del mencionado Pacto, ha sido sucesivamente prorrogado, por lo cual resulta procedente efectuar un replanteo del mismo y adoptar medidas que redunden en un incremento de la recaudación fiscal con la finalidad de afrontar la difícil situación económica que atraviesa la Provincia, dentro de un marco normativo equitativo", en consecuencia se decreta: "Déjase sin efecto, a partir de la entrada en vigencia del presente*

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

*Decreto, el régimen de alícuota del cero por ciento (0%) en los Impuestos sobre los Ingresos Brutos y para la Salud Pública, dispuesto por el Decreto N° 2507/3 (ME) del 12 de noviembre de 1993 y sus modificaciones”.*

Por otra parte, y a los fines de la resolución del presente caso, considero de importancia destacar que años más tarde, precisamente en fecha 01/01/2012, entró en vigencia la Ley Impositiva N° 8.467, la cual derogó la Ley N° 5.636 (texto consolidado por Ley N° 8.240) y su modificatoria. La norma referida establece las alícuotas, importes fijos, impuestos mínimos y valores correspondientes a los tributos contenidos en el Código Tributario de la Provincia.

Bajo este marco, e ingresando al análisis particular de la causa traída a conocimiento, se verifica que el contribuyente METALÚRGICA RAMÓN S.R.L., mediante recurso de apelación interpuesto ante este Organismo en fecha 30/06/2021, se agravió respecto a la determinación practicada por la D.G.R. en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen Convenio Multilateral, por considerar que no le corresponde tributar el referido impuesto, teniendo en cuenta los antecedentes jurisprudenciales que invoca, específicamente la sentencia N° 497 de fecha 04/11/2020 dictada en autos *“Metalúrgica Ramón S.R.L. vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán s/inconstitucionalidad”*, que tramitan por ante la Sala N° II de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo, Expte. 131/11, mediante la cual dicho Tribunal declaró la inconstitucionalidad del Decreto N° 1961/3-2002.

Asimismo, sostuvo que tanto la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo como la Corte Suprema de Justicia de Tucumán se expidieron también por la inconstitucionalidad de los artículos 6°, 7° y 58° de la Ley N° 8.467, en la medida que implican introducir regulaciones contrarias al Pacto Fiscal. En este sentido, se refiere a lo resuelto por el Máximo Tribunal Provincial en las causas *“Compañía Azucarera Los Balcanes S.A. vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad”* y *“Compañía Inversora Industrial S.A. vs. Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad”*.

En virtud de lo manifestado, la recurrente sostiene que resulta improcedente la determinación practicada por la D.G.R. respecto del tributo referido y, por consiguiente, considera improcedente la aplicación de las multas detalladas en la resolución apelada.



Conforme lo expresado, y teniendo en cuenta que los planteos efectuados por la recurrente versan principalmente respecto a la supuesta inconstitucionalidad de las normas que cuestiona, es preciso destacar que el control de constitucionalidad de una norma legal es competencia exclusiva de los órganos judiciales.

En este sentido, cabe señalar lo dispuesto en el artículo 161° del C.T.P. respecto a la competencia atribuida a este Tribunal, dicha norma prevé: *"El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma"*.

En virtud de lo indicado, es preciso tener en cuenta los hechos acontecidos en relación al proceso judicial vinculado con la cuestión en discusión en las presentes actuaciones.

En efecto, en los autos *"Metalúrgica Ramón S.R.L. c/Provincia de Tucumán s/inconstitucionalidad"* Expte. N° 131/11, que tramitan por ante la Sala N° 2 de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo, con fecha 04/11/2020 dicho Tribunal dictó la sentencia N° 497, a la que se hizo alusión en párrafos anteriores, mediante la cual se declaró la inconstitucionalidad, respecto de este caso, del Decreto N° 1961/3-2002.

Como consecuencia de ello, la Provincia de Tucumán interpuso recurso de casación en contra de la referida sentencia de Cámara, expidiéndose la Excma. Corte Suprema de Justicia de nuestra provincia el día 25/08/2022, según sentencia N° 1045 y conforme fue corroborado mediante consulta web, resolviendo: *"HACER LUGAR al recurso de casación interpuesto por la Provincia de Tucumán en contra de la Sentencia N° 497 dictada por la Sala II de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo en fecha 04 de noviembre de 2020. En consecuencia, CASAR dicho acto jurisdiccional, dejando sin efecto los puntos I y II de su parte resolutive, conforme a la doctrina legal enunciada precedentemente, y DICTAR como sustitutiva la siguiente: 'I. NO HACER LUGAR a la demanda de inconstitucionalidad promovida por Metalúrgica Ramón S.R.L. en contra de la Provincia de Tucumán (...).'"*

Por su parte, con fecha 16/11/2022 mediante sentencia N° 219/2022 este Tribunal dictó una medida para mejor proveer conforme la cual solicitó oficiar a Fiscalía de

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Estado a fin de informar el estado procesal de la causa "Metalúrgica Ramón S.R.L. c/Provincia de Tucumán s/inconstitucionalidad", Expte. N° 131/11.

Así, mediante escrito de fecha 06/02/2023 el referido Organismo informó que el día 12/12/2022, la Corte Suprema de Justicia de Tucumán declaró inadmisibile el Recurso Extraordinario Federal deducido por la actora (Metalúrgica Ramón S.R.L.) contra la sentencia de fondo dictada el 25/08/2022.

Asimismo, agrega que, a partir de la consulta a la página web de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, tanto por número de expediente como por nombre de las partes, se advirtió que no figura Recurso de Queja por Extraordinario Federal denegado interpuesto contra la Sentencia N° 1045 del 25/08/2022. Además, señaló que en el expediente judicial no obra constancia alguna que permita tener por interpuesto un Recurso de Queja ante la Corte Nacional.

No obstante ello, consta a fs. 43 del expediente de cabecera, una nota de Fiscalía en ampliación a lo informado en fecha 06/02/2023, advirtiendo que, en el marco de la causa consultada, el día 08/02/2023 se agregó al sistema SAE del Poder Judicial de la provincia una presentación realizada por el letrado apoderado de la firma Metalúrgica Ramón S.R.L., por medio de la cual se puso en conocimiento del tribunal interviniente la interposición de Recurso de Queja por Recurso Extraordinario Federal denegado. Destaca que, al momento de confeccionar el informe de fecha 06/02/2023 no existían registros en el SAE ni en la página web de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sobre la interposición del mencionado recurso.

De acuerdo a las actuaciones detalladas, se verifica que en el caso particular bajo análisis la Corte Suprema de Justicia de Tucumán se pronunció denegando la declaración de inconstitucionalidad del Decreto N° 1961/3-2002, pretendida por la compañía. Cabe señalar que, si bien en función a lo informado por Fiscalía de Estado se verifica la existencia de presentaciones posteriores por parte de Metalúrgica Ramón S.R.L. contra la sentencia de Corte aludida, no existe a la fecha pronunciamiento respecto a tales presentaciones, particularmente en relación al Recurso de Queja por Recurso Extraordinario Federal denegado, interpuesto ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

No obstante lo manifestado, resulta relevante destacar que, si bien el Decreto N° 1961/3 derogó el beneficio de alícuota 0% correspondiente a los Impuestos sobre los Ingresos Brutos y para la Salud Pública, es menester verificar si dicha norma rige los períodos fiscales objeto de análisis.

En efecto, en el caso bajo estudio se discute la determinación practicada por el Organismo Fiscal respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a los períodos fiscales 2016, 2017 y 2018.

En este sentido, cabe reiterar lo aludido en párrafos precedentes respecto a la vigencia de la ley provincial N° 8467, norma publicada en el boletín oficial el día 30/12/2011, la cual mediante su artículo 1° prevé: *"Las alícuotas, importes fijos, impuestos mínimos, y valores correspondientes a los tributos contenidos en el Código Tributario de la Provincia que se establecen en la presente Ley Impositiva, regirán a partir del 1° de enero de 2012, excepto los casos en que expresamente se fije una vigencia especial"*.

En lo que respecta al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el art. 6° dispone: *"De conformidad con lo preceptuado por el artículo 214 del Código Tributario, fijar en hasta el quince por ciento (15%) la alícuota del impuesto (...)"*. A su turno, el artículo 7° establece: *"De acuerdo a lo dispuesto por el artículo anterior, establecer las alícuotas aplicables para las actividades que, identificadas por códigos de actividad, se detallan en anexo denominado Nomenclador de Actividades y Alícuotas Impuesto sobre los Ingresos Brutos integrante de la presente ley"*.

A partir del análisis de las actuaciones obrantes en autos, se verifica que durante los períodos 2016, 2017 y 2018, la compañía sólo declaró importes por el ejercicio de la actividad "Fabricación de equipo de transporte N.C.P." (Código CUACM 359900 y NAES 309900) considerando la alícuota del 3,5% durante los períodos 2016 y 2017, mientras que durante el período anual 2018 consideró la alícuota del 2%, siendo éstas las alícuotas atribuibles a dicha actividad conforme surge del nomenclador vigente respecto a cada período fiscal.

Además, cabe resaltar que el contribuyente también se encontraba inscripto en las actividades "Fabricación de carrocerías para vehículos automotores; fabricación de remolques y semirremolques" (Código CUACM 342000 y NAES 292000) y "Transporte automotor de cargas N.C.P." (Código CUACM 602190 y

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

NAES 492299), las que fueron declaradas en cero durante los períodos analizados, correspondiendo a la primera de dichas actividades las alícuotas del 3,5% durante los períodos fiscales 2016 y 2017 y del 2% durante el período fiscal 2018; mientras que el ejercicio de la segunda actividad estaba gravada a una alícuota del 2,5% en los períodos anuales 2016 y 2017, y del 1,5% durante el 2018, conforme surge del nomenclador vigente en tales períodos.

De lo expuesto, podemos colegir que las alícuotas correspondientes a las actividades en las que se encuentra inscripto el contribuyente, para los períodos debatidos en autos, se encuentran reguladas por Ley N° 8.467 y no por el Decreto N° 1.961/3.

En consecuencia, es preciso señalar que la demanda iniciada por Metalúrgica Ramón S.R.L., y que dio origen al proceso judicial al que alude el apelante en su recurso de apelación y al que se hizo referencia en párrafos anteriores, tiene como objeto la declaración de inconstitucionalidad del Decreto N° 1.961-3/2002, no así la declaración de inconstitucionalidad de la Ley N° 8.467. En este sentido, cabe destacar que a partir de la entrada en vigencia de dicha ley se generó una nueva situación normativa la cual no se discute en el proceso judicial indicado en el recurso de apelación interpuesto por la compañía.

A pesar de ello, cabe analizar en esta instancia tal planteo de inconstitucionalidad al haber sido incluido en el recurso presentado ante este Organismo en fecha 30/06/2021.

En efecto, al desarrollar este punto, la apelante invoca antecedentes jurisprudenciales que pretende sean considerados a los fines de resolver la causa analizada, específicamente lo dictaminado por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán en autos "*Compañía Azucarera Los Balcanes S.A. vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad*", mediante sentencia N° 32 de fecha 19/02/2009, y en la causa "*Compañía Inversora Industrial S.A. vs. Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad*", conforme sentencia N° 1172 de fecha 05/10/2016 (la recurrente erróneamente indica N° 32).

Al respecto corresponde señalar que, en el primero de los procesos judiciales aludidos, el Máximo Tribunal Provincial hizo lugar al recurso de casación deducido por Compañía Azucarera Los Balcanes S.A. contra la sentencia de la Excm. Cámara en lo Contencioso Administrativo Sala II, dejando sin efecto los puntos II

y III de su parte resolutive respecto al planteo de inconstitucionalidad del Decreto N° 1961-3/2002 y, en consecuencia, dictó sustitutiva haciendo lugar al planteo de inconstitucionalidad del referido decreto, en relación a dicho caso. No obstante ello, es preciso remarcar que a la fecha del dictado de la sentencia aún no se encontraba vigente la Ley N° 8.467, cuya inconstitucionalidad la apelante discute. Por su parte, en lo atinente a lo resuelto en el segundo proceso judicial indicado, la Corte Suprema de Justicia de la provincia no hizo lugar al recurso de casación presentado por la Provincia de Tucumán, ratificando de este modo lo dictaminado por la Sala II de la Excm. Cámara en lo Contencioso Administrativo, que se pronunció respecto a dicho caso declarando la inconstitucionalidad del Decreto N° 1961/3 (ME) y sus prórrogas, y de los artículos 6°, 7° y 58° de la Ley N° 8.467 y del artículo 1° de la Ley N° 8.460.

Sin embargo, cabe destacar que la Corte Suprema de Justicia de la provincia, conforme se verifica en sus fallos más recientes, ha modificado el criterio respecto a la cuestión debatida en autos.

En efecto, mediante resolución dictada en el precedente "*Complejo Azucarero Concepción S.A. c/Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad*", Sentencia N° 843 de fecha 29/10/2020, el Superior Tribunal ha establecido la siguiente doctrina legal, en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que resulta plenamente aplicable al caso:

*"a) La adhesión de la Provincia de Tucumán a los principios y propósitos contenidos en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento no implicó renunciar a sus facultades constitucionales no delegadas a la Nación. El Poder Legislativo Provincial conservó plenamente sus facultades tributarias y, consiguientemente, todas las atribuciones necesarias para regular los aspectos inherentes al Impuesto a los Ingresos Brutos, razón por la cual continuaron vigentes en su territorio las normas locales que regulan la organización y el funcionamiento del sector de la actividad primaria. El Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento por ende, no implicó por sí mismo la derogación de las normas de la materia vigentes en la provincia".*

*"b) Resultan constitucional el Decreto N° 1.961/03 (12/9/2002) y sus prórrogas y modificaciones, por el cual se deja sin efecto el régimen de alícuota cero dispuesto para ciertas actividades gravadas con el Impuesto a los Ingresos Brutos*

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

por el Decreto N° 2.507 (12/11/1993), al no resultar violatorio del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento ni tampoco de la Constitución Nacional ni Provincial, toda vez que la Legislatura local no ratificó dicho Pacto, sino que solo se adhirió a sus principios y propósitos, con lo cual éste no fue incorporado al derecho público local con fuerza normativa".

"c) Por la misma razón hermenéutica citada en el acápite anterior, también resultan constitucionales las disposiciones contenidas en los artículos 6, 7 y 58 de la ley 8467".

En función de lo expuesto, corresponde no hacer lugar al agravio del apelante en este sentido, considerando la falta de competencia de este Organismo para declarar la inconstitucionalidad alegada por la recurrente, lo resuelto particularmente por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán en la causa "Metalúrgica Ramón S.R.L. vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán s/inconstitucionalidad" – Expte. N° 131/11, como así también los antecedentes jurisprudenciales citados.

Aclarado ello, cabe referirse a las multas aplicadas mediante Resolución (D.G.R.) N° D 60/21, cuya procedencia es cuestionada por la compañía. En este sentido, se observa que mediante dicho acto administrativo, el Organismo Fiscal impuso las siguientes sanciones:

- a) Multa por la suma de \$1.424.870,88, en virtud del Sumario N° M 1150-2019, instruido a raíz de la configuración del supuesto infraccional previsto en el artículo 86° inciso 1 del C.T.P., siendo equivalente dicha sanción a 2 (dos) veces el gravamen omitido en el período fiscal 2016.
- b) Multa por la suma de \$544.890,64, en virtud del Sumario N° A 1151-2019, instruido a raíz de la configuración del supuesto infraccional establecido en el artículo 85° del C.T.P., siendo equivalente dicha sanción al 50% del gravamen omitido en los anticipos 03 a 12/2017.
- c) Multa por la suma de \$2.432.474,68, en virtud del Sumario N° M 1151-2019, instruido a raíz de la configuración del supuesto infraccional previsto en el artículo 86° inciso 1 del C.T.P., siendo equivalente tal sanción a 2 (dos) veces el gravamen omitido en el período fiscal 2017.
- d) Multa por la suma de \$681.962,95, en virtud del Sumario N° A 1152-2019, instruido a raíz de la configuración del supuesto infraccional establecido en el

artículo 85° del C.T.P., siendo equivalente dicha sanción al 50% del gravamen omitido en los anticipos 01 a 10/2018.

e) Multa por la suma de \$2.727.851,76, en virtud del Sumario N° M 1152-2019, instruido a raíz de la configuración del supuesto infraccional previsto en el artículo 86° inciso 1 del C.T.P., siendo equivalente tal sanción a 2 (dos) veces el gravamen omitido en el período fiscal 2018.

Teniendo en cuenta lo detallado, corresponde en el presente caso analizar de oficio la aplicación del principio "*non bis in idem*" por los períodos 2017 y 2018, en relación a las sanciones de multa aplicadas.

En efecto, respecto a tales períodos la Autoridad de Aplicación impuso la sanción prevista en el artículo 85° del C.T.P. y, adicionalmente, la sanción por defraudación establecida en el artículo 86° inciso 1 para dicho período anual. La relevancia de este punto es evidente, pues de tratarse de una única infracción, corresponde la aplicación de una sola multa en cumplimiento con el artículo 18° de la Constitución Nacional, el cual prohíbe la aplicación de dos sanciones por el mismo hecho.

Se debe aclarar que para que resulte aplicable el principio "*non bis in idem*", se requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

- 1) identidad de sujeto, esto es, la persona autora de la infracción debería ser la misma. Esto se verifica en la resolución apelada, en la que resulta sancionado el mismo sujeto, METALÚRGICA RAMÓN S.R.L., C.U.I.T.: 30-70239753-3;
- 2) identidad de objeto, es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos. Ello por cuanto el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto cuyo período fiscal es anual, conforme lo establece el artículo 229° del C.T.P. y los anticipos ingresados a cuenta de la obligación final del período fiscal en cuestión se encuentran comprendidos en la determinación anual del tributo; ya que este último es en definitiva el resultado de la sumatoria de las bases imponibles y las alícuotas aplicadas en cada uno de los citados anticipos;
- 3) identidad de causa, es decir, la naturaleza de la sanción debe ser idéntica. Esto también se verifica ya que las sanciones impuestas tienen la naturaleza de "multa".

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

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

En virtud de lo indicado queda demostrado que la Resolución N° D 60/21 transgrede el principio mencionado, por cuanto aplica dos sanciones por infracciones materiales respecto del período fiscal 2017, como así también en relación al período fiscal 2018.

Atento a ello, considero que deben dejarse sin efecto las sanciones de multa aplicadas por el artículo 85° del C.T.P. en los sumarios N° A 1151-2019 (anticipos 03 a 12/2017) y N° A 1152-2019 (anticipos 01 a 10/2018), quedando vigentes las aplicadas en virtud del artículo 86° inciso 1 del mismo Digesto respecto a los períodos fiscales 2017 y 2018.

Lo sostenido anteriormente se sustenta, principalmente en el carácter anual del tributo, lo cual surge claro del artículo 229° del C.T.P. al establecer: "*El período fiscal será el año calendario (...)*". Asimismo, de acuerdo a lo previsto en el artículo 1° de la R.G. (D.G.R.) N° 140/2012, la obligación de ingresar los anticipos del tributo sólo podrá ser exigida hasta la fecha de vencimiento del plazo general para la presentación de la declaración jurada anual del gravamen o hasta la fecha de presentación de la misma, cuando ésta fuera posterior. Ello implica que una vez vencido dicho plazo, ya no será exigible el cumplimiento de la obligación material del anticipo, como tampoco será punible su omisión. La falta de pago del impuesto y las sanciones aplicables, luego de atravesado el límite temporal mencionado; se trasladan a la consideración del período anual; sin perjuicio del devengamiento de los intereses correspondientes.

Aclarado ello, es preciso señalar que el artículo 86° inciso 1 prevé que incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de 2 a 10 veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco (graduación posteriormente modificada mediante Ley N° 9.155, B.O.: 21/01/2019, de 2 a 6 veces dicho importe), sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: "*1. Los contribuyentes, responsables o terceros que realicen cualquier hecho, aserción, simulación o, en general, cualquier maniobra o declaración engañosa u ocultación maliciosa con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias que les incumban a ellos o a otros sujetos(...)*".

En efecto, corresponde destacar que para poder confirmar la existencia de defraudación fiscal de parte del contribuyente es necesario comprobar, en primer



lugar, el aspecto objetivo del hecho punible, el cual reside en este caso en no haber ingresado en tiempo y forma al Fisco, la totalidad del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a los períodos fiscales 2016, 2017 y 2018.

En este sentido, cabe destacar que del análisis de las actuaciones, y tal como lo detalló el Organismo Fiscal en las actas de deuda en discusión, surge claro que la firma hizo presentaciones inexactas de sus declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos correspondientes a los períodos fiscales reclamados, ello teniendo en cuenta, principalmente, las inconsistencias detectadas en los importes relativos a las bases imponibles del tributo declaradas por la empresa.

Así, la D.G.R. expresó mediante Acta de Deuda N° A 1150-2019 que en relación al período fiscal 2016 (anticipos 01 a 12) se detectaron diferencias entre los ingresos gravados verificados a partir de los montos exteriorizados por la firma en papel de trabajo anexo a fs. 632 de autos y el subdiario IVA-Ventas y comprobantes de ventas y/o servicios suministrados durante la inspección, y los ingresos exteriorizados por la firma en las declaraciones juradas mensuales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, presentadas mediante sistema SIAPRE.

Del mismo modo, mediante Acta de Deuda N° A 1151-2019 y N° A 1152-2019, la Autoridad de Aplicación hizo referencia a idénticas inconsistencias respecto a los períodos fiscales 2017 (anticipos 01 a 12) y 2018 (anticipos 01 a 10), respectivamente.

Cabe aclarar que las diferencias detectadas por la D.G.R., principalmente las existentes entre las sumas declaradas por la firma mediante las declaraciones juradas presentadas y los importes registrados en sus Libros IVA Ventas, fueron constatadas en la presente instancia mediante el análisis de la documentación que consta en expediente.

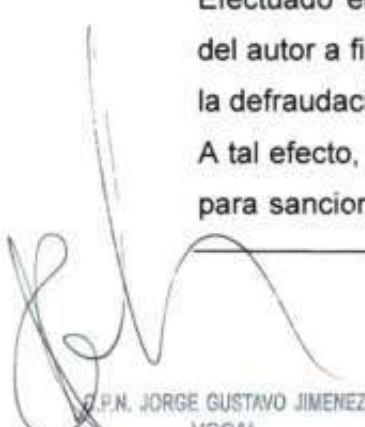
Por lo expresado, considero no caben dudas respecto a la configuración del elemento objetivo del hecho punible previsto en la norma.

Efectuado el análisis objetivo del hecho, corresponde acreditar la imputabilidad del autor a fin de ser viable la calificación legal atribuida al contribuyente, es decir, la defraudación fiscal.

A tal efecto, la norma autoriza al organismo a utilizar las herramientas necesarias para sancionar a los contribuyentes que con su conducta afecten el bien jurídico

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

protegido. Para ello cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar este extremo; entendiéndose por "presunción" a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede. Por lo cual, una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa.

Tales presunciones se encuentran enumeradas en el artículo 88° del C.T.P. y, a través de su constatación, la Autoridad de Aplicación puede presumir la existencia de defraudación fiscal. No obstante, se tratan de presunciones "iuris tantum", es decir, admiten prueba en contrario, correspondiendo al contribuyente liberarse de tales actos mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

En el caso particular bajo estudio, debe tenerse presente que resultan de aplicación las presunciones previstas por el artículo 88° incisos 1), 2) y 3) del C.T.P. los que presumen, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista: "(...) 1. *Contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas.* 2. *Declaraciones juradas que contengan datos falsos.* 3. *Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias (...).*" Supuestos debidamente acreditados en autos, al haberse detectado de la documentación recabada diferencias de bases imponibles, lo que demuestra la inexactitud y falsedad de los datos contenidos en las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente, revelando una incorrecta aplicación de las normas que regulan las obligaciones tributarias a su cargo (principalmente lo establecido mediante el artículo 221° del C.T.P. referido a la composición de la base imponible del gravamen).

Consecuentemente, en atención a las razones precedentemente expuestas, propongo que se dicte la siguiente resolución: 1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente METALÚRGICA RAMÓN S.R.L., C.U.I.T. 30-70239753-3, y en consecuencia: I- CONFIRMAR la determinación impositiva practicada respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Régimen Convenio Multilateral períodos fiscales 2016, 2017

y 2018, conforme lo indicado en la Resolución (D.G.R.) N° D 60/21 de fecha 08/06/2021, en virtud de los considerandos que anteceden; II- DEJAR SIN EFECTO las multas del artículo 85° del C.T.P., aplicadas a los anticipos mensuales 03 a 12/2017 y 01 a 10/2018 mediante Sumarios N° A 1151-2019 y A 1152-2019, respectivamente; III- CONFIRMAR las sanciones correspondientes a las infracciones contempladas en el artículo 86° inciso 1 del C.T.P., aplicadas a los períodos fiscales 2016, 2017 y 2018 mediante Sumarios N° M 1150-2019, M 1151-2019 y M 1152-2019, respectivamente.

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. José Alberto León dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
RESUELVE:**

**1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **METALÚRGICA RAMÓN S.R.L., C.U.I.T. 30-70239753-3**, y en consecuencia: I- **CONFIRMAR** la determinación impositiva practicada respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Régimen Convenio Multilateral períodos fiscales 2016, 2017 y 2018, conforme lo indicado en la Resolución (D.G.R.) N° D 60/21 de fecha 08/06/2021, en virtud de los considerandos que anteceden; II- **DEJAR SIN EFECTO** las multas del artículo 85° del C.T.P., aplicadas a los anticipos mensuales 03 a 12/2017 y 01 a 10/2018 mediante Sumarios N° A 1151-2019 y A 1152-2019, respectivamente; III- **CONFIRMAR** las sanciones correspondientes a las infracciones contempladas en el artículo 86° inciso 1 del C.T.P., aplicadas a los períodos fiscales 2016, 2017 y 2018 mediante Sumarios N° M 1150-2019, M 1151-2019 y M 1152-2019, respectivamente.

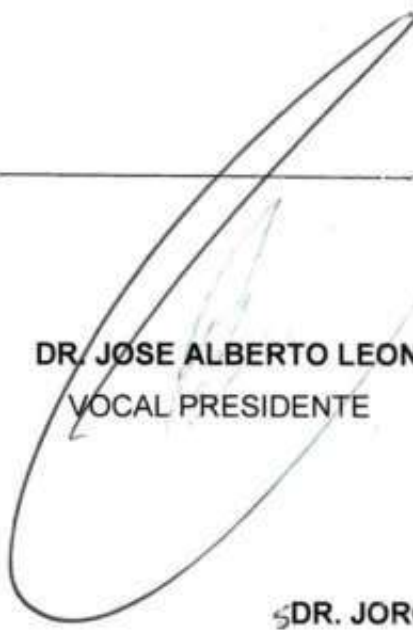
Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

**2) REGISTRAR, NOTIFICAR,** devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

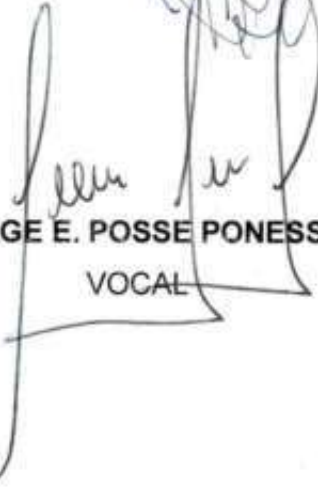
**HACER SABER**

ABF

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

  
**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL PRESIDENTE

  
**C.P.N. JORGE G. JIMENEZ**  
VOCAL

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

ANTE MI

  
**Dr. JAVIER CRISTOBAL ANICHASTEGUI**  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION