República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-93749245-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 25 de Septiembre de 2026

Referencia: Expediente N° 39.950-I caratulado “Hipo Hipo S.R.L. s/ apelación” y su acumulado N° 41.446-I caratulado “Guo Xian –responsable solidario- s/ apelación”, sentencia

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Viviana Marmillon (Vocal titular de la 7ma. Nominación) y Claudio Esteban Luis (Vocal titular de la 8va. Nominación) a fin de sentenciar en el expediente N° 39.950-I caratulado “**Hipo Hipo S.R.L.** s/ apelación” y su acumulado N° 41.446-I caratulado “**Guo Xian** –responsable solidario- s/ apelación”

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 53/56 Hipo Hipo S.R.L. interpone recurso de apelación contra las resoluciones Nros. 53 y 54, ambas de fecha 21 de mayo de 2014, suscriptas por el Jefe de la División Revisión y Recursos I - Dirección Regional Microcentro- de la AFIP- DGI, por las que se determina de oficio a la sociedad el impuesto a las ganancias por el ejercicio fiscal 2010 y el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 1/2010 a 12/2010, respectivamente, con más sus intereses resarcitorios y se aplican multas en los términos de los arts. 46 y 47 incs. a) y b) de la ley 11.683. (t.o. en 1998 y modif).

A fs. 204 obra la resolución de la Sala “C” -en anterior integración- que dispone la acumulación de la causa que originariamente tramitara bajo el N° 41.446-I, caratulada “Guo Xian”, en la que a fs. 157/160 se controvierten los actos administrativos Nros. 137/2014 y 138/2014 por los que se establece la responsabilidad personal y solidaria del apelante por los gravámenes y períodos determinados a la empresa, se calculan intereses resarcitorios y se le aplica una sanción encuadrada en el artículo 45 de la citada ley 11.683.

Relata la SRL que “*la metodología utilizada para calcular el ajuste propuesto no es correcta ni lógica ni siquiera coherente ya que: Del método inductivo para la determinación de la utilidad a partir del costo tiene doble posibilidad de error ya que parte de un costo erróneamente estimado por lo dicho en el punto 1 y porque dicho método inductivo en sí lleva implícito un error de estimación reconocido por la propia metodología inductiva….*”

Argumenta que los registros y declaraciones de ganancias presentadas no son tomadas como válidas en la liquidación del impuesto, pero sí al momento de utilizar el margen de utilidad que surge de los

mismos.

Sostiene que es de público conocimiento que los márgenes de utilidades disminuyen a medida que aumenta la actividad –curva del producto / beneficio-, por lo que no pueden aplicarse los márgenes de ganancias 2010 a cifras estimadas por el organismo para dicho período fiscal en atención a que supera el 300%, por lo que concluye que el margen de utilidad se reduciría a menos del 10 %.

Invoca que en la explotación comercial, además de los costos de alquiler, sueldos, aportes y contribuciones, ingresos brutos, tiene gastos de agua, teléfono, depósito, limpieza, impuesto de sellos, ABL, entre otros, en donde dichos conceptos básicos no fueron contemplados en el cálculo de resultado efectuado por el organismo fiscal.

Expresa que la AFIP habría considerado ingresos omitidos sin haber realizado la depuración correspondiente, en tanto ésta no surgiría de documentación alguna y que tal presunción resultaría insuficiente porque el artículo 18 de la ley 11.683 requiere de más de una presunción apta para la determinación de oficio.

Entiende que el organismo fiscal debería realizar una investigación ya que habría considerado que los depósitos bancarios y los despachos de aduana no son elementos suficientes para determinar ventas omitidas.

En lo que respecta a la determinación del impuesto al valor agregado, indica que el organismo fiscal consideró que la diferencia entre el monto de ventas declarados y el correspondiente a depósitos bancarios efectuados, representan ventas omitidas.

Advierte que la jurisprudencia en diversos pronunciamientos, que no identifica- ha sostenido que "*la mera comprobación de la existencia de depósitos bancarios que se presentan excediendo el monto de los ingresos declarados en el impuesto a las ganancias, no puede constituir por sí solo una presunción con arreglo a la cual las diferencias deban tenerse como ventas omitidas a los efectos el impuesto al valor agregado cuando se parte de un hecho inferente que no está inequívocamente comprobado y en consecuencia deja desprovista de sustento material a la presunción que se articula.*"

Destaca que los ajustes no se efectuaron en forma directa y por conocimiento cierto de la materia imponible, habiéndose presumido el margen de marcación, la utilidad neta y el costo, por lo que advierte un vicio en el método empleado que acarrea la nulidad de la determinación efectuada por no encontrar sustento legal.

En cuanto a las multas aplicadas, sostiene que ante la ausencia de conducta culposa, la infracción deja de configurarse si existe error excusable o cualquier causal que excluya la culpa, en razón de que la determinación del impuesto habría sido efectuada sobre la base de presunciones.

En lo que concierne a los intereses aplicados, manifiesta que la pretensión del Fisco Nacional excede el criterio de razonabilidad, en tanto aplica porcentajes que no se compatibilizan con el criterio conceptual de que el interés constituye la renta o resarcimiento del capital no actualizados. Agrega que las resoluciones de Hacienda que fijan la tasa de interés incurren en una desinterpretación de los textos legales aplicados, por lo que solicita que este Tribunal así lo declare.

Ofrece prueba informativa y pericial contable y hace reserva del caso federal. Finalmente, solicita que se revoquen las resoluciones apeladas.

II.- A fs. 86/102 y 188/202 el Fisco Nacional contesta el traslado de los recursos y solicita que, por las razones de hecho y derecho que invoca, se confirmen las resoluciones recurridas, con costas a la actora.

En lo sustancial, respecto de la nulidad planteada, destaca que las actuaciones atacadas reúnen todos los requisitos esenciales enumerados en el art. 7 de la ley 19.549 de procedimiento administrativo, en donde los actos han sido emitidos dentro de los lineamientos de la normativa vigente, carriles dentro de los cuales se expresó en forma concreta las razones que indujeron a emitirlas, completándose el esquema con el hecho de haber sido dictados por autoridad competente, por lo que solicita el rechazo de la defensa articulada, con expresa imposición de costas.

En cuanto a las determinaciones de oficio llevadas a cabo, manifiesta que la inspección hizo uso de todos los medios a su alcance para establecer la realidad de las operaciones, teniendo en cuenta la falta de presentación de las declaraciones juradas originales y las rectificativas y las omisiones e inconsistencias detectadas, por lo que ante las circunstancias descriptas y en virtud de la inexistencia de aporte alguno por parte de la actora de elementos de prueba que hiciera decaer los cargos informados en la vista corrida, entiende que corresponde validar las tareas efectuadas por la inspección.

Aduce que el Fisco Nacional hizo uso de los indicios establecidos en el art. 18 de la ley 11.683 a efectos de determinar la obligación tributaria, en atención a que los inspectores intervinientes se vieron obligados a recurrir a procedimientos alternativos de verificación para obtener datos que le permitieran determinar la materia imponible mediante el método indiciario y no por medio de la metodología inductiva que sostiene la recurrente.

Señala que la determinación de la base imponible del impuesto a las ganancias, ejercicio fiscal 2010 y a los efectos de arribar a la utilidad neta, a la utilidad bruta ajustada (ventas ajustadas – CMV ajustada), se le restaron los gastos de comercialización por la suma de $ 20.753,54 y de administración por el monto de $ 459.573,14, que surgen de los propios estados contables, ejercicio 2010, presentados oportunamente a la fiscalización, por lo que concluye que, contrariamente a lo sostenido por la actora, fueron considerados los gastos inherentes a la explotación.

Reitera que la determinación de las ventas omitidas sobre base presunta efectuada por el organismo fiscal, deriva de la imposibilidad de hacerla sobre base cierta.

Destaca que la recurrente intenta hacer ver que la presunción utilizada por el Fisco Nacional se basó en la existencia de depósitos bancarios mayores a los ingresos declarados en ganancias, en tanto recuerda que a los efectos de la determinación de ambos gravámenes, se tuvieron en cuenta el detalle de los despachos de importación aportados por la recurrente y el control de la documentación aportada en función de la información suministrada por la Dirección General de Aduanas, la que contenía la información integral concerniente a la totalidad de los despachos de importación de titularidad de Hipo Hipo en el período fiscal 2010.

Agrega que en ningún párrafo de las resoluciones determinativas de oficio este organismo vinculó un incremento patrimonial con operaciones marginales, conforme se agravia la contraria.

En relación con las sanciones aplicadas, expresa que la recurrente no logra rebatir la imputación que se le hace, incurriendo en omisiones y eludiendo ingresar el gravamen en su justa medida, por lo que considera que aquellas se ajustan a los hechos evidenciados y están en concordancia con la normativa aplicable.

Aclara que si bien la actora solicita el reencuadre de las multas, destaca que no es procedente dado que en el caso de autos, los hechos evidenciados solo permiten el encuadramiento realizado por el fisco en los términos de los arts. 46 y 47 a) y b) de la ley 11.683.

En relación con los intereses resarcitorios, alega que el responsable no ha dado cumplimiento de las obligaciones a su cargo, por lo que procede su aplicación como consecuencia de la mora producida.

Finalmente, solicita que se confirmen las resoluciones apeladas, con costas y hace reserva del caso federal

III.- Que en atención a que no se cumplimentaron las intimaciones efectuadas a fs. 223 y 228 respecto a la prueba pericial contable e informativa ofrecidas -común para ambas actuaciones-, a fs. 225 y 230 se tuvo por desistidos a los recurrentes (contribuyente y responsable solidario) de su derecho a producirlas. A fs. 244 se elevan los autos a consideración de la Sala "C", la que a fs. 252 pasa los autos para dictar sentencia.

IV.- Previo a todo, cabe poner de manifiesto que los juzgadores no se encuentran obligados a tratar todos los argumentos esgrimidos por las partes, sino tan solo los que resulten necesarios para dirimir la cuestión a resolver (entre otros, Fallos 301:970).

V.- Que conforme surge de las constancias de autos y antecedentes administrativos acompañados, Hipo Hipo S.R.L. tiene como actividad declarada ante el organismo la venta al por mayor de artículos de bazar y menaje, excepto de vidrio, encontrándose identificada con el código CIIU 513.532.

Según se consigna en el informe final de inspección obrante a fs. 32/44 del Cpo. IVA, fs. 201/212 del Cpo. Impuesto a las Ganancias II y de los considerandos de los actos administrativos recurridos:

.- la fiscalización efectuada a través de la orden de intervención N° 709.580 reconoce su origen en la declaración de un monto imponible en defecto en el período fiscal 2010, en razón de haberse omitido declarar ingresos gravados en el impuesto a las ganancias y, consecuentemente, declarado un saldo a favor improcedente en el IVA.

.- se observa que tanto las acreditaciones bancarias del período en cuestión como los montos por operaciones de cambio informadas por el Banco Central de la República Argentina eran mayores que las ventas declaradas de acuerdo con las presentaciones efectuadas por la contribuyente; también las operaciones de cambio de moneda extranjera para el pago de las importaciones como el monto F.O.B. de las mismas, resultaban superiores a los costos computados (conf. fs. 53/55 del Cuerpo Investigación).

.- solicitada a la contribuyente diversa documentación, se detectan diferencias entre lo aportado y los datos que surgen de su contabilidad y de las bases informáticas del organismo fiscal.

.- los inspectores alegaron la existencia de despachos de importación no informados por la empresa, lo que motiva que con fechas 4/03/2012 y 8/05/2013 se pidieran los despachos de los días 1/07/2010, 18/08/2010, 31/08/2010 y 08/09/2010, como así también los extractos bancarios depurados del período 01/01/2010 al 31/12/2010, debiendo segregarse las acreditaciones que responden a ventas realizadas de las que no, indicado que dicha información no fue brindada por la responsable. (vide fs. 133 y 166 Cpo. Impuesto a las Ganancias).

.- al ser consultado el apoderado de la firma en relación con determinadas registraciones en el Libro IVA Compras, se afirma que en relación a los períodos fiscales 05/2010, 08/2010 y 09/2010 no se han volcado las registraciones de dichos meses por “errores de copiado” (vide. fs. 134 a 143).

.- a los efectos de obtener una información integral acerca de los documentos que respaldan las compras de las mercaderías importadas durante el período fiscal 2010, se circulariza, entre otros organismos, a la Dirección Nacional de Aduanas, quien aporta la totalidad de los despachos y minutas involucradas en la oficialización de las mercaderías ingresadas por la responsable en aquel año (vide Cpos. Antecedentes Aduana).

.-de todo ello, quedan evidenciadas las graves inconsistencias detectadas entre los despachos de importación aportados por la Dirección General de Aduanas, las compras registradas por la sociedad en su Libro de IVA Compras y las Compras exteriorizadas en sus estados contables por el período fiscal 2010, para concluir que entre enero y diciembre de 2010 la recurrente omite declarar débitos fiscales por ventas de diversas mercaderías importadas y créditos fiscales correspondientes a dichas mercaderías.

.-de lo expuesto se concluye que Hipo Hipo SRL omitió declarar parte de las compras correspondientes a las mercaderías que fueran importadas durante el 2010 y, consecuentemente omitió declarar las ventas de tales mercaderías importadas en dicho período, las que constituyen ingresos gravados en el impuesto a las ganancias.

.- en base a los elementos recabados se confeccionaron planillas de las operaciones de cambio realizadas por la rubrada en 2010, el detalle de los despachos de importación aportados por ésta, el control de la documentación aportada en función de la información suministrada por la Aduana, surgiendo diferencias que generaron la confección de una nueva planilla denominada Libro de IVA Compras Ajustado. Así surge un total de compras ajustadas de $ 1.278.060,78 conformado por las compras que surgen de los Estados Contables aportados por la contribuyente, que asciende a $ 278.129,59 y las que resultan de incorporar los despachos de importación omitidos de registrar y recabados por la inspección, lo que lleva a una diferencia en las compras registradas de $ 999.931,19 (conf. Anexo I a la resolución de vista).

Según se consigna en las resoluciones apeladas, a dichas compras sin declarar se aplicó el margen de utilidad exteriorizado por la contribuyente en sus Estados Contables (79%), para determinar la utilidad bruta por ventas omitidas. A fin de alcanzar el total de ventas omitidas se efectuó la sumatoria de las compras omitidas ($ 999.931,19) más el importe derivado de aplicar el margen de utilidad de $ 789.945,64; lo que alcanza un total de ventas omitidas de $1.789.876,83; a este monto se le sumaron las ventas que surgen de los Estados Contables, ejercicio 2010.

A fin de calcular el costo ajustado de la mercadería vendida, se consideró la existencia inicial y la final que surge de los Estados Contables del ejercicio y las compras ajustadas de acuerdo con lo detallado precedentemente, arribando a un nuevo costo de mercaderías vendidas (CMV). Al total de ventas ajustadas se le restó el costo de mercaderías vendidas, obteniéndose una utilidad bruta ajustada; a ella se le restaron los gastos de administración y comercialización emergentes de los Estados Contables del ejercicio 2010, llegándose a la utilidad neta ajustada .

VI.- Sostiene la recurrente que se advierte un vicio en el método empleado para elaborar los ajustes que acarrearía la nulidad de las determinaciones, al recurrirse al método indiciario para establecer el margen de marcación, la utilidad neta y el costo, lo que -a su criterio- no encuentra sustento legal

A la luz de tales manifestaciones, procede analizar en primer término la metodología

seguida por el organismo fiscal para determinar la existencia de ingresos omitidos, porque la recurrente no habría considerado a los efectos del correcto cálculo de la base imponible la totalidad de las operaciones de compraventa de mercaderías importadas efectuadas durante el período fiscal 2010.

En tal sentido el ente fiscal asevera que se vio obligado a recurrir a procedimientos alternativos de verificación para obtener datos que permitieran establecer la materia imponible mediante el método indiciario, determinando en consecuencia los ingresos omitidos con arreglo a lo previsto en el art. 18 primer y último párrafo de la ley 11.683.

Dicha norma legal, en su texto vigente al momento de la determinación de los gravámenes, establecía, en lo que aquí interesa, que "*La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo. Podrán servir especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS o que deberán proporcionarles los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etc.*"

Asimismo su último párrafo prevé que "*También la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá efectuar la determinación calculando las ventas o servicios realizados por el contribuyente o las utilidades en función de cualquier índice que pueda obtener, tales como …. La carencia de contabilidad o de comprobantes fehacientes de las operaciones hará nacer la presunción de que la determinación de los gravámenes efectuada por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS en base a los índices señalados u otros que contenga esta ley o que sean técnicamente aceptables, es legal y correcta, sin perjuicio del derecho del contribuyente o responsable de probar lo contrario. Esta probanza deberá fundarse en comprobantes fehacientes y concretos, careciendo de virtualidad toda apreciación o fundamentación de carácter general o basadas en hechos generales* (el subrayado es propio).

Cabe señalar en referencia a la determinación sobre base presunta que "...*la atribución del ente recaudador para proceder a la estimación de oficio ha sido reconocida en forma reiterada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio -como corresponde- los errores que atribuye a la liquidación practicada por la autoridad administrativa (Fallos: 268:515; y sus citas en consid. 12; Fallos: 197:210; 205:31; 210:107). Y si bien ello no significa edificar un criterio general que importe prescindir del procedimiento de determinación sobre base cierta previsto en la ley, tampoco permite descartar ab-initio la aplicación de métodos indiciarios cuando su utilización viene justificada tanto por la naturaleza y características de la explotación investigada como por la necesidad de cumplir con el propósito tenido en cuenta por el legislador para establecerlos. De aquí que, en todo caso, su validez dependerá de que su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción colectados en la causa*" (conf. Pro Mar Co S.A. (TF 28.050-I) Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala II, 19/03/2015).

Por lo tanto, la determinación de oficio por conocimiento directo de la materia imponible constituye el principio general y solo cuando la misma no resulte posible por carecer de los elementos que permitan establecer la existencia y alcance del hecho imponible, el Fisco Nacional puede recurrir al método indiciario de estimación y, por lo tanto, a aplicar las herramientas contenidas en el art. 18 de la ley 11.683.

En este sentido, se desprende de los antecedentes acompañados (fs. 206/208 del cuerpo ganancias II) que el 2/7/2010, mediante F8600/I N° 074000201248265804, se le requirió a la contribuyente la siguiente información: Mayor y Subdiario contable de la cuenta Caja y Bancos, distinguiendo cuando el movimiento represente un débito, si el mismo responde al giro comercial (ventas o bien a otros conceptos, detallando por estos últimos el motivo de cada incremento).

La fiscalización destaca que *"la totalidad de los requerimientos enumerados se hallan incumplidos a la fecha del presente informe"*.

Dicha solicitud fue nuevamente reiterada el 4/9/2012. Luego el 4/3/2013 le fueron solicitados:

.- despachos de Importación celebrados con fecha 1/7/2010, 18/8/2010, 31/8/2010 y 8/9/2010

.- extractos bancarios depurados correspondientes al período 1/1/2010 -| 31/12/2010, segregando aquellas acreditaciones que responden a ventas realizadas de las que no. Los días 7 y 8 de mayo de 2013 fue reiterado el requerimiento, dejándose constancia que la solicitud no registra cumplimiento.

Debe recordarse que cuando se ataque el ajuste efectuado por el organismo recaudador, como aquí lo hace la recurrente, corresponde que ésta pruebe y rebata los hechos que precisamente resultan ser su soporte.

En el caso, el organismo fiscal ha procedido a estimar una parte de la materia imponible sobre base presunta, adoptando como elemento exteriorizante los depósitos bancarios, utilizando además la información obtenida de los requerimientos cursados, extractos bancarios, etc, efectuando un análisis de sus bases informáticas, así como también los datos brindados por la Dirección General de Aduanas. Así, el ente fiscal se apartó del procedimiento sobre base cierta al no hallarse en la documentación aportada por la actora elementos ciertos, precisos y concretos a los fines de demostrar el real monto de las ventas de diversas mercaderías importadas, por lo que ante tal circunstancia determinó que la recurrente omitió declarar débitos fiscales por ventas y créditos fiscales de dichas mercaderías, impugnando en consecuencia las declaraciones juradas presentadas tanto en el impuesto al valor agregado así como también en el impuesto a las ganancias.

En tal sentido, la contribuyente se agravia genéricamente de la metodología utilizada para la determinación de los tributos y que, conforme se mencionara precedentemente, el organismo fiscal tuvo que utilizar ante la falta de aporte de los elementos necesarios para cuantificar la materia imponible sobre base cierta, olvidando que le correspondía en ejercicio de su derecho de contradicción, refutar los ajustes resultantes, por aplicación de la regla "onus probandi incubit ei qui dicit", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, por lo que cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de sus pretensión, defensa o excepción (cfr. art. 377 CPCCN).

Asimismo, de acuerdo con lo que se desprende de las actuaciones administrativas, la sociedad fue notificada de las resoluciones Nros. 8/2014 y 9/2014 el día 5/2/2014 por las que se corría vista en los términos del art. 17 de la ley 11.683 (vide fs. 75 Cpo. IVA y fs. 288 Cpo. Ganancias II de los antecedentes administrativos) a fin de permitir su descargo y ofrecimiento de prueba, sin que se efectuara presentación alguna.; por otra parte, si bien en esta instancia la recurrente ha ofrecido pericial contable y prueba informativa, lo cierto es que las mismas fueron tenidas por desistidas, conforme surge de las providencias de fs. 225 y 230, en atención

a que incumplió las intimaciones cursadas a fs. 223 y 228 por el entonces Vocal instructor.

Por otra parte, también debe advertirse que la prueba pericial ofrecida se limitaba a pretender que "*con la documentación contable de la empresa y toda documentación adicional que el perito crea conveniente determine si es correcta la determinación de oficio de la AFIP"*, poniendo a cargo del perito – en forma improcedente- la prueba tendiente a desvirtuar el ajuste fiscal.

En cuanto al agravio referido a la falta de consideración de los gastos de explotación comercial, de la lectura de los considerandos de la resolución 53/2014 (determinación del impuesto a las ganancias) se desprende:

"Que a los efectos de calcular el Costo de la Mercadería Vendida Ajustado, se consideró la Existencia Inicial y la Existencia Final que surgen de los Estados Contables ejercicio 2010 y las Compras Ajustadas de acuerdo a lo explicado en los Considerandos precedentes, arribando a un nuevo costo de mercaderías vendidas (CMV) de $1.146.626,78.

Que entonces, al total de Ventas Ajustadas se le restó el Costo de Mercaderías Vendidas (CMV), calculado de acuerdo a lo expuesto en el Considerando anterior, arribando a una Utilidad Bruta Ajustada de $1.344.532,15.

Que a dicha Utilidad Bruta Ajustada se le restaron los Gastos de Administración y Comercialización que surgen de los Estados Contables ejercicio 2010 por $ 459.573,14 y $ 20.753,74 (fojas 16 Cpo. Impuesto a las Ganancias) respectivamente, arribando a una Utilidad Neta Ajustada antes del Impuesto de $864.205,27"

Ante la disconformidad de la contribuyente frente a lo reseñado, era ella quien se encontraba en mejores condiciones para acreditar los gastos aquí objetados.

Por otra parte, Hipo Hipo SRL sostiene que *" LA AFIP habría considerados ingresos omitidos sin que se haber realizado la depuración correspondiente, en tanto ésta no surgiría de documentación alguna; que tal presunción resultaría insuficiente en tanto el artículo 18 de la Ley 11.683 requiere más de una presunción apta para la determinación de oficio. Relación a las presunciones en el Derecho Tributario y la aplicación del método presuntivo, destaca que en el presente caso el debiera la AFIP realizar una investigación ya que habría considerado que los depósitos bancarios y los despacho de aduana no son elementos suficientes para determinar ventas omitida" (SIC).*

Más allá de la dificultad interpretativa sobre el fundamento de este agravio, cabe destacar que lo que la ley veda es la aplicación conjunta por un mismo gravamen y período fiscal de las presunciones establecidas en los distintos incisos del artículo 18, situación que no se advierte en autos.

Respecto de la afirmación según la cual "*la mera comprobación de la existencia de depósitos bancarios que se presentan excediendo el monto de los ingresos declarados en el impuestos a las ganancias, no puede constituir por sí solo una presunción con arreglo a la cual las diferencias deban tenerse como ventas omitidas a las efectos del impuesto al valor agregado cuando se parte de un hecho inferente que no está inequívocamente comprobado y en consecuencia deja desprovista de sustento material a la presunción que se articula"*, ha de tenerse en cuenta que el Fisco Nacional no solo utilizó los depósitos bancarios como indicio,

sino que también se basó en la documentación aportada y exhibida por la sociedad recurrente, en la información aportada por la Dirección Nacional de Aduanas y en los datos que emergen de los sistemas informáticos con los que cuenta el organismo fiscal.

Sentado lo que antecede, al no haberse desvirtuado el ajuste plasmado en la resolución Nro. 53/2014, corresponde su confirmación.

VII.- Que, como consecuencia de la comprobación de la existencia de un incremento patrimonial no justificado en el impuesto a las ganancias y toda vez que la recurrente no aportó prueba idónea para acreditar que dicho incremento se originó en ingresos provenientes de su actividad principal declarada de "venta al por mayor de artículos de bazar y menaje, excepto de vidrio", procede confirmar la determinación del impuesto al valor agregado efectuada en la resolución N° 54/2014.

Así, "*...si bien la mera comprobación de la existencia de un incremento patrimonial no justificado, sólo constituye una presunción con arreglo a la cual dicho incremento puede ser tomado como resultado de ventas no declaradas a los efectos del impuesto al valor agregado, en el caso, el contribuyente, no aportó elemento alguno, fuera de sus propias declaraciones, que justifiquen de algún modo, que aquél incremento tuviera un origen distinto a los ingresos por ventas*" (conf. Soae, Isaac Rubén, Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala III (TF 22.706-I) 11/10/2012).

VIII.- Que en cuanto a la aplicación de intereses resarcitorios, el artículo 37 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.) autoriza su aplicación a partir el vencimiento de las obligaciones tributarias sin necesidad de interpelación alguna, como consecuencia de que ellos configuran una indemnización debida al Fisco como resarcimiento de la mora incurrida por el deudor.

Ante la ausencia de disposición expresa en la ley de procedimiento tributario sobre su carácter, es posible recurrir a la legislación común para llenar este vacío, resultando aplicable a la ley tributaria el artículo 509 del Código Civil, que exime al deudor cuando prueba que aquella no le es imputable (conf. Fallos 304:203). En el mismo sentido se expide hoy el artículo 888 del Código Civil y Comercial.

En consecuencia, su configuración requiere la existencia de dos requisitos, a saber: el retardo en el incumplimiento de la obligación y que el mismo no le sea imputable al deudor por haberse configurado circunstancias excepcionales, ajenas a él, que hubieren impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria, debidamente acreditadas.

Sobre la cuestión, la recurrente manifiesta genéricamente y sin respaldo probatorio alguno para acreditar sus dichos, que "*...la pretensión del Fisco excede el criterio de razonabilidad, en tanto aplica porcentajes que no se compatibilizarían con el criterio conceptual de que el interés constituye la renta o resarcimiento del capital no actualizado; las resoluciones de Hacienda que fijan la tasa de interés incurren en una desinterpretación de los textos legales aplicables"*. Ello así corresponde confirmar también en este aspecto el criterio fiscal.

IX.- Que por la forma en que se resuelve, procede expedirse respecto de la procedencia o no de las multas impuestas con fundamento en los artículos 46 y 47 incs. a) y b) de la ley 11.683.

El primero de los artículos (t.o vigente al momento de configurarse la conducta considerada punible) establece que *"El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión defraudare al Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo*

evadido."

Por su parte, el artículo 47 dispone que *"se presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: a) Medie grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11 y b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible"*.

Como quedó evidenciado en oportunidad de confirmarse los ajustes controvertidos, no habiendo ingresado el contribuyente los tributos en su justa medida, se ha configurado del elemento objetivo de la infracción imputada.

En relación con el elemento subjetivo, constituye pacífica jurisprudencia que cuando el ajuste impositivo se sustenta en las presunciones del artículo 18 de dicha norma legal, la aplicación de su artículo 47 para justificar la sanción resulta *"prima facie"* improcedente, ello no implica una afirmación absoluta pues si quien juzga cuenta con otros elementos en la causa que le permitan formar la convicción sobre la conducta defraudatoria, aquel principio cede ante aquellas probanzas que conducen a quien examina la cuestión a la conclusión acerca de la existencia de dolo (conf. Fallos 322:519).

Ahora bien, esta Sala en oportunidad de sentenciar la causa "Oddo, Juan Carlos/apelación" (18/7/2019) ha sostenido que *"una coherente y razonable interpretación de la doctrina expuesta por el Máximo Tribunal, no puede conducir sin más a la inaplicabilidad de las presunciones del art. 47 en aquellos casos en que la determinación de oficio se realizó sobre base presunta con origen en el art. 18 de la ley 11.683, porque llevaría a que se encuentre en mejor condición -respecto de la multa- aquel contribuyente que, remiso a prestar colaboración, no aportó ningún elemento al fisco obligándolo a la utilización de las presunciones del art. 18, que aquel contribuyente que obró mejor, aportando los elementos requeridos durante el proceso determinativo. Al primero no se le podría aplicar la figura punitiva del art. 46 y al segundo sí.*

Dando un paso más, concluir que las presunciones del art. 47 jamás proceden cuando el ajuste base -culminado en la determinación de oficio- fue realizado sobre base presuncional, fomentaría el incumplimiento de los requerimientos del fisco en cuanto al aporte de elementos y en relación a deberes formales, contrariando la tendencia evidenciada en las reformas legislativas efectuadas en los últimos años -diría décadas- que exponen un incremento proporcionalmente mayor en lo que se refiere a la imposición de obligaciones de carácter formal por sobre las sustanciales o materiales "

En ese sentido se comparte el criterio seguido por la Sala V de la CCAF in re "Italiano, Antonio A", sentencia del 12/02/2008 que al referirse a la aplicación de la doctrina de la CSJN recaída en "Montenegro Hnos S.A." sostuvo que "*no corresponde efectuar una aplicación mecánica del criterio allí expuesto, pues siendo ésta una cuestión relacionada con el ámbito de la prueba, no puede ser ordenada con el carácter de un mandato ineludible, sin que el recurrente haya aportado elementos de juicio que permitan desvirtuarla."*

Ello así, resulta necesario destacar que la apelante, no obstante haber contado en esta instancia con todas las posibilidades, no produjo prueba alguna tendiente a demostrar la falta de intencionalidad dolosa.

En consecuencia, teniendo en consideración las inexactitudes de las declaraciones juradas

originales de impuesto a las ganancias e IVA, le incumbía al recurrente la carga de probar que aquellas "*...habían sido la consecuencia de una omisión imputable a su parte a título de mera negligencia"..."porque...si bien es cierto que no cabe admitir la existencia de responsabilidad de índole penal sin culpa, no es menos exacto tampoco que una vez que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta sancionada por la ley, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el derecho penal vigente"* (Wekser, Marcelo A -CNACAF Sala V 23/6/2015).

Es dable sostener, por otra parte, que de no haber sido por el ejercicio de las facultades de verificación del organismo recaudador, la conducta del recurrente hubiese probablemente pasado desapercibida (conf. Sala I de la Alzada en las causas "Mapri Distribuidora S.R.L. -7/3/2013 y Refinadora Neuquina S.A." 23/12/15).

Ello así, corresponde confirmar las sanciones aplicadas.

X.- Sentado lo que antecede, se confirman en todas sus partes las resoluciones 53 y 54 apeladas en autos, con costas.

XI.- Que corresponde ahora analizar la procedencia de la extensión de responsabilidad personal y solidaria del Sr. Guo Xian, determinada como consecuencia de las resoluciones N° 53/2014 y 54/2014, ante el incumplimiento de la contribuyente en el pago de las deudas tributarias confirmadas "ut supra", en el entendimiento que al momento de generarse las referidas obligaciones fiscales aquel ejerció efectivamente la administración de la sociedad en su calidad de socio gerente en el período fiscal 2010.

Conforme se expusiera en el Considerando I, con fecha 3/11/2014 se dictaron las resoluciones Nros. 137/2014 y 138/2014, mediante las cuales se determinó la responsabilidad solidaria del Sr. Guo Xian respecto de los gravámenes y períodos determinados a la empresa y se le intimó para que en el término de 15 (quince) días depositara los importes allí dispuestos.

Previo a toda consideración, cabe poner de manifiesto que en su escrito de apelación el recurrente reproduce el recurso interpuesto por la obligada principal y, por ende, sus agravios se encuentran dirigidos solo a pretender el rechazo de las determinaciones de oficio dictadas a Hipo Hipo SRL, sin efectuar análisis alguno respecto de la responsabilidad solidaria que le endilgara la entonces AFIP-DGI.

Sin perjuicio de ello, ha de tenerse en consideración que el artículo 6 de la ley 11.683 (t.o. aplicable en autos) establece: "*Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley:….d) los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5 en sus incisos b) y c)…"*.

El artículo 7° prevé, en su segundo párrafo que las personas mencionadas en los incisos d) y e) del artículo 6 "*tienen que cumplir los mismos deberes que para esos fines incumben también a las personas, entidades, etc. con que ellas se vinculan"*.

Finalmente, el artículo 8° dice que "*Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:*

a) Todos los responsables enumerados en los primeros 5 (cinco) incisos del artículo 6 cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17.

Cabe recordar que el contribuyente es el sujeto pasivo por excelencia, el deudor natural de la obligación, el sujeto pasivo por deuda propia. Pero no es el único sujeto pasivo. Las leyes tributarias crean otros sujetos obligados al pago de los tributos y la razón última por la que el Estado a través de la ley los instituye como sujetos obligados obedece al propósito de asegurar la percepción del crédito fiscal.

La ley 11.683 al ocuparse de dichos sujetos, en primer lugar, se refiere a los "responsables del cumplimiento de la deuda ajena" porque deben cumplir la obligación tributaria sustantiva del contribuyente con el dinero del contribuyente. Cuando incumplen dichos deberes, en los términos establecidos por el artículo 8, la ley los transforma en deudores personales y solidarios con el contribuyente. En tales casos, resultan personalmente deudores y responden con sus propios bienes.

Concretamente, la ley de rito explicita que "los responsables del cumplimiento de una deuda ajena" deben hacer frente a la obligación tributaria sustantiva con el dinero del contribuyente y que es recién en caso de incumplimiento de sus deberes que el citado artículo 8 los transforma en deudores personales y solidarios con aquel. En tales casos, responden con sus propios bienes, salvo que pudieren demostrar que el deudor principal los ha colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.

Ello así "… *el responsable solidario es aquel sujeto que, si bien no es el realizador del hecho imponible, debe responder por un mandato expreso de la norma junto con el destinatario legal tributario, en razón de tener algún nexo económico o jurídico con éste. La sociedad es el contribuyente, es decir el sujeto obligado al pago por realizar el hecho imponible, en tanto quienes la representan tienen a su cargo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, tanto formales como materiales, es decir, presentar sus declaraciones juradas y pagar el tributo allí liquidado con los fondos que administran. De no cumplir con estos deberes, deben responder con sus propios bienes por el tributo no ingresado…*". ("Euclides, Miguel Ángel" sentencia 24/11/2022 – Sala IV de la E.C.C.A.F.*).*

XII.- Que de la lectura del contrato social de Hipo Hipo S.R.L. del 20/11/2008 surge que ésta fue constituida por el Sr. Guo Xian y por la Sra. Chen Li y que la administración, representación legal y uso de la firma social estará a cargo del socio gerente, habiéndose designado en tal calidad al Sr. Guo Xian por el término de duración del contrato -99 años- contados a partir de la fecha de inscripción en la Inspección General de Justicia. (vide fs. 31/34 Cpo. Impuesto a las Ganancias PF 2010, Cpo. Responsabilidad Solidaria).

No controvierte el recurrente su condición de socio gerente de la firma durante los períodos involucrados en autos, ni niega el manejo y administración de los fondos de la sociedad. Por otra parte, surge de los antecedentes administrativos que los estados contables al 31/12/2009 han sido presentados y suscriptos por el Sr. Guo Xian en su calidad de socio gerente. (vide fs. 24 y fs. 42/53 del Cpo. Impuesto a las ganancias), que la sociedad contaba con cuentas en el Banco Cooperativo y en el Banco Santander Río Sociedad Anónima y que de las contestaciones de dichas entidades a los requerimientos de información por parte del organismo fiscal se desprende que, en el caso del Banco Credicoop las personas autorizadas para operar con la cuenta corriente era el Sr. Guo Xian en su carácter de socio gerente y los Sres. Chen Jing y Huang Jing como apoderados y en el caso de la restante entidad bancaria, las personas vinculadas a la cuenta corriente en pesos y en dólares eran los Sres. Guo

Xian en su carácter de representante legal y la Sra. Chen Jing como firmante- (vide fs. 16 a 54 y 55 a 99 del Cpo. Impuestos a las Ganancias – Responsabilidad Solidaria).

Cabe poner de manifiesto que el Sr. Guo Xian en oportunidad de presentar la apelación ante este Tribunal no ofreció prueba alguna tendiente a acreditar causal alguna eximente de responsabilidad, de acuerdo con la normativa aplicable, sino que solo se limitó a expresar que no se le puede exigir el pago de las obligaciones en atención a que las mismas se encuentran apeladas.

En este sentido, resulta de aplicación al caso lo resuelto por la CSJN el 11/2/2014 en la causa "Bozzano, Raúl José (TF 33.056-I) c/ DGI", en el sentido que:

"5°) Que el art. 8°, inc. a, párrafo primero, de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.) establece: "Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo, y si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) todos los responsables enumerados en ..., del art. 6° cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del art. 17. No existirá sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.

6°) Que en lo relativo al modo como debe interpretarse la mencionada disposición resultan aplicables las pautas de hermenéutica que establecen que cuando una ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo no cabe sino su directa aplicación (Fallos: 320:2145, considerando 6° y su cita), y que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 323:620; 325:830).

7°) Que a la luz de tales principios, se observa que la norma transcripta no requiere el carácter firme del acto de determinación del tributo al deudor principal, sino únicamente que se haya cursado a éste la intimación administrativa de pago y que haya transcurrido el plazo de quince días previsto en el segundo párrafo del art. 17 sin que tal intimación haya sido cumplida. La conclusión expuesta resulta acorde con la doctrina establecida por el Tribunal en el precedente "Brutti" (Fallos: 327:769). En efecto, allí se señaló que la resolución mediante la cual se hace efectiva la responsabilidad solidaria sólo puede ser dictada por el organismo recaudador "una vez vencido el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal. Sólo a su expiración podrá tenerse por configurado el incumplimiento del deudor principal, que habilita -en forma subsidiaria- la extensión de la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena"….

8°) Que, en síntesis, no corresponde que al interpretar el citado art. 8°, inc. a, se incorpore un recaudo -la firmeza del acto que determina el impuesto del deudor principal- no contemplado en esa norma, máxime si se considera que en el ordenamiento de la ley 11.683 -en el que aquella disposición está incluida- se resguarda el derecho de defensa de las personas a las que el ente fiscal pretende endilgar responsabilidad por la deuda de un tercero, al establecerse que, a tal fin, el organismo recaudador debe sujetarse al procedimiento de determinación de oficio establecido en el art. 17 de la ley 11.683 (conf. párrafo quinto del artículo citado), lo que implica –además de la necesaria observancia de las reglas que lo conforman- que la resolución respectiva pueda ser objeto de apelación ante el Tribunal Fiscal -tal como sucedió en la especie- permitiendo al responsable formular con amplitud ante ese organismo jurisdiccional los planteos que considere pertinentes a su derecho".

En el presente caso, los actos administrativos mediante los que se determinaron las obligaciones tributarias a HIPO HIPO S.R.L. –resoluciones 53 y 54- fueron dictadas el 21/5/2014 y notificadas el 22 de dicho mes y año, en tanto que los actos administrativos referentes al responsable solidario tienen fecha 3/11/2014, notificados ese mismo día (conf. fs. 9 y 115 de autos), por lo que se cumplió con el recaudo exigido por el segundo párrafo del art. 17, correspondiendo en consecuencia rechazar el agravio planteado.

Por ello, procede confirmar el criterio fiscal en cuanto determina su obligación tributaria en el carácter de responsable solidario de la recurrente determinado en las resoluciones 137/2014 y 138/2014. También respecto de los intereses resarcitorios, con idéntico fundamento al vertido en el Considerando VIII.

XIII.- Que en relación con las multas aplicadas al Sr. Guo Xian, con fundamento en los artículos 45 y 55 de la ley de rito y pese a su falta de agravios, dado el carácter penal de las infracciones tributarias corresponde analizar si se ajustan a derecho.

Dicho artículo 55 prevé que *"Son personalmente responsables de las sanciones previstas en el artículo 38 y en los artículos 39,40,44 45,46 y 48, como infractores de los deberes fiscales de carácter material o formal (artículos 6° y 7°) que les incumben en la administración, representación, liquidación, mandato o gestión de entidades, patrimonios y empresas, todos los responsables enumerados en los primeros CINCO (5) incisos del artículo 6"*.

Ello así, dicha responsabilidad debe ser consecuencia del incumplimiento de los deberes a su cargo por el carácter que detenta y no tan solo por el ejercicio de la gestión.

Por otra parte, el artículo 45 (t.o. aplicable al caso de autos) establece que "*El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas la presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el CINCUENTA POR CIENTO (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable*".

Bajo tales premisas, la norma bajo análisis sólo prevé como eximente de responsabilidad la existencia de error excusable, el que ha sido admitido por nuestro Máximo Tribunal en el fallo recaído en la causa: "Astra Capsa", en el que luego de reiterar el criterio de la personalidad de la pena en el campo represivo tributario, sostuvo: "*Si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos: 316:1313; 320:2271). Al respecto, cabe señalar que el Tribunal ha admitido el error excusable como eximente de responsabilidad, cuando él resulta de los extremos fácticos del caso, cuya valoración corresponde a los jueces de la causa"* (Fallos: 292:195; "García Navarro, José Ramón", 10/12/1996; Fallos: 327:5345). Además se ha admitido cuando media una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes que coloquen al contribuyente en una situación de confusión que lo lleve a incurrir en tal infracción (conf. CNACAF Sala IV, Ecohabitat S.A. 07/05/2009), o ante una situación de caso fortuito o fuerza mayor.

Es menester destacar que el recurrente no ha aportado en autos probanza alguna tendiente a evidenciar un obrar diligente al liquidar el impuesto o acreditar la existencia de alguna de las causales referidas, tendientes a eximirlo de responsabilidad, por lo que procede confirmar las multas impuestas.

XIV.- Atento la forma en que se decide, se confirman en todas sus partes las resoluciones

137 y 138 dictadas al Sr. Guo Xian, con costas.

El Dr. Luis dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

Por ello, SE RESUELVE:

1°) Confirmar en todas sus partes las resoluciones 53 y 54 dictadas a Hipo Hipo SRL, con costas.

2°) Confirmar en todas sus partes las resoluciones 137 y 138 dictadas al Sr. Guo Xian, con costas.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento lo suscriben dos Vocales Titulares, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9a. Nominación (cfr. art. 184, ley 11.683 -t.o. vigente- y art. 52 del Reglamento de Procedimientos de este Tribunal).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Claudio Esteban Luis
Date: 2026.09.23 18:07:35 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Viviana Marmillon
Date: 2026.09.25 11:53:47 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.09.25 11:54:48 -03:00