

LEGAJO DE APELACIÓN DE R. L. M. FORMADO RESPECTO DEL LEGAJOS DE INVESTIGACIÓN N° 38 DE LA CAUSA N° CPE 1652/2014, CARATULADA: “H.S.B.C. BANK ARGENTINA S.A. SOBRE INFRACCIÓN LEY 24.769”. J.N.P.E. N° 11. SECRETARÍA N° 21. EXPEDIENTE N° CPE 1652/2014/38/2/CA150. ORDEN N° 31.013. SALA “B”.

Buenos Aires, de junio de 2023.

VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto por la defensa de R. L. M. contra la decisión del tribunal de la instancia anterior de dictar el auto de procesamiento del nombrado y de ordenar que se trabase un embargo sobre los bienes de aquél hasta cubrir la suma de \$ 50.000.000 (puntos dispositivos III y IV).

Los memoriales mediante los cuales la defensa de R. L. M. y los representantes de la A.F.I.P.-D.G.I. y de la U.I.F., en la condición de partes querellantes, informaron en los términos previstos por el art. 454 del C.P.P.N.

Y CONSIDERANDO:

1º) Que, por la resolución recurrida, el tribunal de la instancia anterior dictó el auto de procesamiento de R. L. M. por considerarlo, en principio, autor penalmente responsable del delito de evasión tributaria agravada, respecto de una obligación de pago de \$ 3.332.907,32, “...por la utilización de persona interpuesta, con relación al impuesto a las Ganancias del ejercicio anual 2006, a cuyo pago se encontraba obligado -art. 2, inc. ‘b’, en función del 1, de la ley 24.769-...”.

2º) Que, la imputación que se dirige en autos a R. L. M. por el hecho presuntamente ilícito aludido por el considerando anterior, se relaciona con la percepción y el ocultamiento presunto al organismo recaudador de las rentas que habrían dado lugar a la formación de los activos que, a lo largo del año 2006, se habrían acreditado en una cuenta abierta en el H.S.B.C. PRIVATE BANK SUISSE, cuya titularidad se atribuyó al nombrado y de cuya existencia la A.F.I.P.-D.G.I. tomó conocimiento varios años después por intermedio de las autoridades de la República Francesa.

Como se reseñó por el pronunciamiento en examen, de acuerdo con lo que surgiría de los registros en los que el organismo recaudador sustentó la denuncia inicial, la cuenta aludida habría sido “...creada el 18/11/2005...”, se habría encontrado “...individualizada como ‘AUSTRAL PROPERTY HOLDING LTD’ -código de perfil del cliente N° 5091455109- de



titularidad (*'Account Holder'*) de la empresa AUSTRAL PROPERTY HOLDING LTD...", y habría registrado "...la suma de USD 850.902 y USD 4.014.755 en concepto de *'patrimonio verificado'* al 31/12/2005 y al 31/12/2006, respectivamente...".

Por otro lado, agregó el tribunal de la instancia anterior, "...de la información suministrada surge que R. L. M. figura en aquella cuenta como apoderado y que tenía firma individual, consignándose como datos personales del nombrado la fecha y lugar de nacimiento (los que coinciden con los brindados por aquél al declarar en autos) y su domicilio en Callao 1869, piso 10°, Buenos Aires, Argentina (domicilio registrado por el imputado ante la AFIP en 2003, 2007 y 2013)..." y "...UNITED CAPITAL MANAGEMENT SARL tenía poder de administración (*'Power of administration'*) y AUSTRAL TRUST figura como propietaria beneficiaria de la cuenta de activos (*'Beneficial Owner'*)..." (se prescinde del resaltado del original).

3º) Que, oportunamente, al resolver la situación procesal de R. L. M. después de que aquél prestó la declaración indagatoria, el tribunal de la instancia anterior adoptó el temperamento previsto por el art. 309 del C.P.P.N. por estimar que "...existía incertidumbre en cuanto a si [R. L.] M. revestía [la] calidad [de residente nacional a la época de los hechos] o no, y sobre la fuente de la renta, en los términos del art. 1º, párrafo primero y segundo, de la ley 20.628..." (confr. fs. 171/191 del legajo principal). Aquel pronunciamiento no fue recurrido ni por el Ministerio Público Fiscal, ni por la parte querellante que por aquel entonces intervenía en la causa (A.F.I.P.-D.G.I.).

4º) Que, con posterioridad, por la resolución recurrida, el juzgado "a quo" dictó el auto de procesamiento de R. L. M. por considerar que, contrariamente a lo afirmado por el nombrado al prestar y al ampliar la declaración indagatoria, y de conformidad con lo sostenido por los representantes del Ministerio Público Fiscal y de la A.F.I.P.-D.G.I., si bien "...no se encuentra controvertido -ni por la acusación ni por el imputado- que el día 8/03/2003 [R. L.] M. perdió su condición de residente argentino por haber permanecido en el exterior durante [...] un período de 12 meses, sin ser interrumpido por presencias locales por más de noventa días...", tampoco "...se encuentra controvertido que, en los años sucesivos, sus permanencias en el país -que, por lo demás, tuvieron como principal motivo la realización de hechos imponibles que define la propia LIG [en referencia a la Ley del Impuesto a las Ganancias]- superaron ampliamente los 90 días, por lo que, según la normativa aplicable al caso y lo indicado anteriormente, aquél recuperó de pleno derecho la residencia argentina a los fines del impuesto a las Ganancias. En particular, durante el año 2006 R. L. M. permaneció en la



Poder Judicial de la Nación

República Argentina por el plazo de 145 días, circunstancia que tampoco se encuentra controvertida... ”.

Asimismo, el juzgado “a quo” agregó: “...se suma la conducta en materia fiscal observada por el imputado, quien en el mes de octubre de 2006 (año fiscal que aquí interesa) se dio de alta en la AFIP en la categoría autónomo, como prestador de ‘servicios de Asesoramiento, Dirección y Gestión Empresarial Realizados por Integrantes de los Órganos de Administración y/o Fiscalización en Soc. Anónimas’ y registró domicilio fiscal en esta ciudad [...] su inscripción como sujeto obligado tributario fue acompañada de una actividad económica realizada en Argentina cuanto menos desde 2004, ya que desde entonces -y hasta la actualidad- ejerció como directivo de varias sociedades argentinas o con sede en este país [...] en el ejercicio que nos interesa, era directivo de PETROBRAS ENERGÍA S.A., sociedad con sede en Maipú 1 de esta ciudad, y era accionista de INTERNATIONAL COVER S.A. y COMPAÑÍA DE INVERSIONES AUSTRAL SA [...] Además, [...] en el año 2005, al abrir[se] la cuenta en Suiza cuestionada en autos, [respecto de R. L. M. se] declaró un domicilio [s]ito en esta ciudad (que, a su vez, se corresponde con un domicilio declarado por aquél ante el Fisco en los años 2003, 2007 y 2013); en el año 2006 declaró poseer bienes inmuebles, muebles y dinero en efectivo en el país (confr. las declaraciones juradas de Bienes Personales aportadas); nunca denunció o comunicó al Fisco Nacional su carácter de no residente en el país; y al renovar sus pasaportes de la República Italiana, expedidos en los años 2007 y 2012, declaró como domicilio de residencia ‘BUENOS AIRES (CAPITAL FEDERAL) (ARG)’ [...] Esa situación, sumado a que a partir de 2004 permaneció en este país más de 90 días por cada año, tiempo durante el cual revistió la calidad de director de varias de las empresas más importantes del país, permite afirmar su condición de residente argentino a la fecha del hecho objeto de la presente [...] Poca relevancia tiene en este caso concreto el hecho de que aquel haya tenido -y tenga- su vivienda en Estados Unidos de América, que allí viva su familia y, consecuentemente, que parte de sus intereses vitales se ubiquen en ese país, pues esa misma situación también se encontraba presente entre los años 1997 a 2002 cuando, según él, recuperó la condición de residente argentino por asumir el cargo de director de YPF. Es decir, esas variables se mantuvieron constantes, según se desprende de sus dichos, desde 1968... ”.

A lo expresado en torno a la calidad presunta de R. L. M. de residente argentino a los fines de la liquidación del Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2006, el tribunal de la instancia anterior agregó el argumento siguiente “...aún si se soslayase lo indicado en los considerandos que anteceden, lo cierto es que, además, existen indicios suficientes para



considerar que los fondos registrados en la cuenta del exterior habrían tenido origen en renta de fuente argentina obtenida por [R. L.] M. a partir del desarrollo de actividades económicas. Por tanto, si [el nombrado] revestía, como él mismo aseguró, la condición de beneficiario del exterior y como tal obligado a tributar ‘sobre sus ganancias de fuente argentina’ (cfr. art. 1 de la LIG antes mencionado), entonces debió haber tributado sobre aquella renta...”.

Después de concluir que los activos que se habrían acreditado durante el año 2006 en la cuenta del H.S.B.C. PRIVATE BANK SUISSE podían ser identificados como rentas de R. L. M. por las cuales aquél debería haber tributado en el Impuesto a las Ganancias, el juzgado “*a quo*” expresó las razones por las cuales entendía que el nombrado había incurrido en comportamientos con relevancia penal desde la perspectiva de los arts. 1 y 2 inc. “b” del Régimen Penal Tributario vigente en aquella época (ley 24.769) y que, además, no podía “...tener[se] por acreditado el error invocado...” por la defensa de aquél.

Con respecto a la última de las cuestiones aludidas por el párrafo anterior, vinculado con el asesoramiento que R. L. M. afirmó haber recibido sobre la pérdida de la condición de residente argentino por parte de la consultora “...ARTHUR ANDERSEN-PISTRELLI DIAZ Y ASOC...” y, posteriormente, de un ex integrante de aquel estudio, Contador R. G. A. P., el tribunal de la instancia previa expresó: “...cabe recordar que el imputado alegó que no se consideró residente argentino y, consecuentemente, descartó su condición de sujeto obligado en los términos requeridos por la ley, con motivo de haber cumplido al pie de la letra el consejo profesional de sus asesores [que incluía la pauta siguiente: “...la persona no debe permanecer más de 180 días en Argentina durante el período fiscal dado que si excediera dicho período se considerará que dicha persona es nuevamente residente de Argentina...”] Al examinar el alcance del asesoramiento recibido por [R. L.] M. se observa, no solo que aquel se produjo en el año 2000, es decir 7 años antes del hecho imputado en esta causa (cuya comisión se verificó en mayo de 2007) sino que también se dio en circunstancias fácticas que distan de la situación que se presentaba a la fecha del hecho...”.

5º) Que, como se establecerá a continuación, en el caso concurren una serie de circunstancias que, al menos por el momento, dejarían sin sustento suficiente a la determinación del tribunal de la instancia anterior de dictar el auto de procesamiento de R. L. M. por el hecho presunto de evasión tributaria vinculado con el Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2006.



6º) Que, en cuanto al nacimiento de la obligación presunta de R. L. M. de tributar por el Impuesto a las Ganancias en función de los activos que se habrían acreditado durante el año 2006 en la cuenta del H.S.B.C. PRIVATE BANK SUISSE a la que se aludió por el considerando 2º de esta resolución, por el temperamento recurrido se arribó a una conclusión que se condice con lo que se estableció en su momento por el acto administrativo de determinación de deuda que luce en copia a fs. 47/80 del legajo principal, dictado como consecuencia de la intervención que se otorgó oportunamente al organismo recaudador en los términos previstos por el art. 18 de la ley 24.769.

Independientemente de que aquel acto administrativo habría sido recurrido por R. L. M. mediante un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación que hasta el momento no habría sido resuelto (confr. fs. 118/119 vta. y 126/145 del legajo principal), cabe recordar que esta Sala “B” ha establecido por pronunciamientos anteriores, algunos dictados incluso en el contexto de la causa N° CPE 1652/2014, que las conclusiones a las cuales el organismo recaudador pudiese arribar en función del procedimiento regulado por los arts. 17 y ccs. de la ley 11.683 “...no resulta[n] vinculante[s] ni para el juzgado ‘a quo’ ni para este Tribunal [...] En este sentido, [...] este Tribunal ha establecido: ‘...no resulta posible desconocer las atribuciones otorgadas a los jueces de la Nación por la Constitución Nacional, con relación a conocer y decidir en el marco de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución Nacional y por las leyes de la Nación’. [Asimismo] ‘...la regla prevista por el art. 9 del C.P.P.N. es precisa e inequívoca con respecto a que los tribunales deben resolver todas las cuestiones que se susciten en el proceso, con excepción de las prejudiciales, naturaleza que no revisten la determinación del hecho imponible ni la existencia de la obligación tributaria, circunstancias que, en principio, no pueden dejar de establecerse jurisdiccionalmente con relación a imputaciones como las de autos...’...” (confr. Reg. N° 511/11; CPE 1652/2014/6/1/CA6, res. del 21/10/15, Reg. Interno N° 505/15; CPE 1652/2014/20/1/CA13, res. del 30/06/16, Reg. Interno N° 308/16; y CPE 1652/2014/23/1/CA14, res. del 03/03/17, Reg. Interno N° 99/17; CPE 1652/2014/18/2/CA34, res. del 23/10/17, Reg. Interno N° 719/17; CPE 1652/2014/31/9/CA67, res. del 28/12/17, Reg. Interno N° 937/17; CPE 1652/2014/33/5/CA46, res. del 19/10/18, Reg. Interno N° 896/18; y CPE 1652/2014/21/CA148, res. del 10/11/22, Reg. Interno N° 509/22, entre otros, de esta Sala “B”).

También “...se ha expresado que la resolución administrativa de determinación de la deuda tributaria no es vinculante para los jueces encargados de la instrucción de causas en las cuales se investigan delitos presuntos de evasión tributaria tipificados por la ley 24.769, no sólo por la circunstancia destacada precedentemente en cuanto a que no se trata de una



cuestión prejudicial y que por lo tanto es revisable por el juzgado instructor, sino por las diferencias que presentan los procesos que se sustancian en la sede administrativa y los que se sustancian en la jurisdicción del penal (confr. Reg. N° 269/11, de la Sala 'B' de esta Cámara Nacional de Apelaciones), que el legislador receptó expresamente en el último párrafo del art. 20 de la ley penal tributaria N° 24.769, vigente al momento de la comisión del hecho que se investiga [sistema que se mantuvo por el Régimen Penal Tributario aprobado por el Título IX de la ley 27.430]... ” (confr. lo expresado por los suscriptos como jueces subrogantes de la Sala “A” de esta Cámara de Apelaciones, por el considerando 13° del pronunciamiento CPE 1444/2015/9/CA3, res. del 28/09/20, Reg. Interno N° 306/20, de aquel Tribunal).

7°) Que, por el art. 1 de la ley del Impuesto a las Ganancias (según el texto vigente a la época del hecho del que se trata) se establece que “...[t]odas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley [...] Los sujetos a que se refiere el párrafo anterior residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior [...] Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina...”.

Asimismo, por el art. 119 de la ley del Impuesto a las Ganancias se dispone: “...A efectos de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 1°, se consideran residentes en el país: a) Las personas de existencia visible de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, excepto las que hayan perdido la condición de residentes de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 120...”, mientras que por el art. 120 se establece: “...Las personas de existencia visible que revistan la condición de residentes en el país, la perderán cuando adquieran la condición de residentes permanentes en un Estado extranjero, según las disposiciones que rijan en el mismo en materia de migraciones o cuando, no habiéndose producido esa adquisición con anterioridad, permanezcan en forma continuada en el exterior durante un período de doce (12) meses, caso en el que las presencias temporales en el país que se ajusten a los plazos y condiciones que al respecto establezca la reglamentación no interrumpirán la continuidad de la permanencia [...] La pérdida de la condición de residente causará efecto a partir del primer día del mes inmediato subsiguiente a aquel en el que [...] se hubiera cumplido el período que determina la pérdida de la condición de residente en el país...” (las transcripciones también corresponden a los textos legales vigentes a la época que interesa a la presente).



Finalmente, por el art. 165, apartado III, del decreto N° 1344/98, reglamentario de la ley del Impuesto a las Ganancias, se establece: “...*En el supuesto contemplado en el primer párrafo del artículo 120 de la ley, se considera que las presencias temporales en el país que, en forma continua o alternada, no excedan un total de NOVENTA (90) días durante cada período de DOCE (12) meses, no interrumpen la permanencia continua en el exterior...*”.

8º) Que, para sustentar la conclusión de que R. L. M. habría readquirido o recobrado la condición de residente argentino para el Impuesto a las Ganancias y que, por lo tanto, el nombrado debería haber tributado por el ejercicio fiscal 2006 respecto de todas las rentas con independencia de la fuente argentina o extranjera de aquéllas, el juzgado “*a quo*” sostuvo que “...*así como la residencia local se pierde por permanencias continuadas en el extranjero por un período de 12 meses, sin ser interrumpido por presencias locales por más de 90 días; el carácter de residente en el país se recupera de pleno derecho cuando las presencias locales superen los 90 días dentro del plazo de 12 meses consecutivos...*”, lo que, a criterio de aquel tribunal, se derivaba de “...*una interpretación armónica de [los textos en aquel entonces vigentes de los arts. 119 a 125 de la ley 20.628 y del art. 165, apartado III, del decreto reglamentario N° 1344/98], que repare en el criterio de renta mundial adoptado por nuestra legislación en función, a su vez, del principio de la realidad económica (art. 2 de la ley 11.683)...*”.

Asimismo, en función de aquella primera conclusión, el tribunal de la instancia previa expresó: “...*teniendo en cuenta que [R. L.] M. omitió declarar la obligación tributaria en cuestión al no presentar la declaración jurada respectiva, es posible calificar provisoriamente el hecho mencionado como constitutivo del delito de evasión tributaria pues [...] el imputado habría ocultado maliciosamente su obligación tributaria al omitir presentar la declaración jurada correspondiente...*”, a lo que se sumaba la interposición de “...*la persona jurídica AUSTRAL PROPERTY HOLDING LTD., radicada en un país considerado de baja o nula tributación [...] como titular de la cuenta de activos, para ocultar la identidad de quien habría sido el verdadero obligado tributario...*”.

9º) Que, la regla invocada por el tribunal de la instancia anterior, según la cual “...*la calidad de residente se readquiere una vez que la persona de existencia visible -que haya oportunamente perdido la condición de residente- permanezca en la República Argentina en forma ininterrumpida*



por cierto tiempo [más de noventa (90) días durante un lapso de doce (12) meses]... ”, no surge explícita de ninguno de los textos legales que se citaron y se transcribieron por la resolución recurrida.

Si bien por el pronunciamiento en cuestión no se lo indicó en forma expresa, aquella conclusión del tribunal de la instancia anterior se sustentaría en una interpretación analógica del art. 120 de la ley 20.628. En este sentido, el juzgado “*a quo*”, sin mayor explicación, asimiló a las personas humanas de nacionalidad argentina que no revisten el carácter de residentes por haber perdido aquella condición con anterioridad, con “...[l]as personas de existencia visible que revistan la condición de residentes en el país...”, es decir, los sujetos a los que se alude expresamente por el texto del art. 120, párrafo primero, de la ley del Impuesto a las Ganancias.

Desde aquel punto de partida, el tribunal de la instancia previa entendió que una consecuencia contraria u opuesta a la pérdida de la residencia (recuperarla, para quien la había perdido) debería aplicarse a la primera clase de sujetos cuando tienen “...presencias locales [que] superen los 90 días dentro del plazo de 12 meses consecutivos...”. Todo esto, a pesar de que el art. 120 ya citado se encuentra precedido del título “*Pérdida de la condición de residente*” y de que por el último párrafo de aquél se estipula exclusivamente el momento a partir del cual surte efecto, no la readquisición, sino “...[l]a pérdida de la condición de residente...”, con la indicación incluso de que aquello sucede, para la hipótesis que interesa en el caso, cuando “...se hubiera cumplido el período que determina la pérdida de la condición de residente en el país...”.

10º) Que, expresado de otra manera, en la práctica, el tribunal de la instancia anterior no priorizó una exégesis extensiva dentro del límite semántico del texto legal: entre las acepciones del vocablo “residente” no podría ubicarse el de “no residente”, pues media entre aquellos conceptos una relación de antonimia. Por el contrario, el juzgado “*a quo*” postuló sin más la aplicación de una consecuencia jurídica no prevista por el texto legal (readquisición de la condición de residente) a un caso (el de un no residente por razones determinadas) que, cabe suponer, habría estimado en algún aspecto similar o semejante al contemplado por la letra de la ley, la cual, se reitera, alude específicamente a “...[l]as personas de existencia visible que revistan la condición de residentes en el país...”.

Sin embargo, las diferencias entre ambas situaciones no habrían pasado desapercibidas para el juzgado “*a quo*”, que, más adelante en la fundamentación de la resolución, las puso de resalto para restarle incidencia al asesoramiento que R. L. M. afirmó haber recibido en su momento sobre la cuestión. En ese sentido, el tribunal de la instancia previa expresó: “...Al



examinar el alcance del asesoramiento recibido por M. se observa [...] que también se dio en circunstancias fácticas que distan de la situación que se presentaba a la fecha del hecho [...] En efecto, en el año 2000 M. -quien en ese entonces revestía la calidad de residente argentino y por tanto, de obligado tributario nacional-, le solicitó información a su asesor sobre las consecuencias (en el aspecto tributario) derivadas de su decisión de radicarse en el extranjero, y no a la inversa... ”.

11º) Que, resulta necesario recordar algunos de los argumentos que la Corte Suprema de Justicia de la Nación expresó al resolver en la causa D.501.LXIII, “DEVOTTO SOLARI, Oscar N. (TF 18.849-I) c/ D.G.I.”, el día 8 de junio de 2010, y que reiteró en la causa M.1153.XLIII, “MORENO, Julio César (TF 18.888-I) c/ DGI”, resuelta el día 3 de agosto del mismo año, en el sentido siguiente, en tanto aquellos fundamentos, “*mutatis mutandi*”, aplicados al caso en examen, dejarían en evidencia la imposibilidad de proceder en esta materia de la forma que se describió por los considerandos que anteceden:

“... ‘A partir de la sanción de la ley 24.073 nuestro país incorporó el criterio de tributación -para los residentes en él- según la ‘renta mundial’, que origina lo que la doctrina ha llamado ‘obligación personal’, ya que es este factor subjetivo de la residencia lo que determina la gravabilidad de todas las ganancias del sujeto pasivo, con independencia -en principio- del lugar donde las haya obtenido’ [...] De la afirmación transcripta se colige, sin hesitación, que la definición del concepto de ‘residencia’ era un deber ineludible del Congreso Nacional en uso de las facultades peculiares y exclusivas que nuestra Carta Magna le reserva en sus arts. 4º, 17, 52 y 75, inc. 2º, para que los sujetos abarcados por él pagaran sobre todas sus rentas -tanto por las obtenidas dentro como fuera del país- mientras que los ‘no residentes’ sólo lo hicieran sobre [la de fuente argentina]. Ello es así, puesto que la residencia devino en un elemento relevante para la nueva definición del aspecto subjetivo del hecho imponible, tal como acertadamente lo reconoce el propio Fisco Nacional [...] la reserva de ley, como principio de histórica raigambre constitucional, se erige como de cumplimiento inexcusable e ineludible no sólo para la creación de impuestos, tasas o contribuciones sino también -y en lo que es decisivo para la solución de esta litis- para la definición de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, su hecho imponible, los sujetos alcanzados, los criterios de medición y las exenciones (arg. Fallos: 329:1554, cons. 10º). De ahí, pues, que en esta materia, la competencia del Poder Legislativo es exclusiva [...] sólo por medio de esta definición de rango legal se atiende a la necesidad -puesta también de relieve por la Corte en conocidos precedentes- de que el Estado



*prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria [...] contrariamente a lo esgrimido por el Fisco [...], el concepto de residencia, en cuanto elemento constitutivo del hecho imponible, no podía ser dilucidado antes de la vigencia de la ley 25.063 [B.O. 30/12/98] ni mediante la remisión a los arts. 97 y 99 del Código Civil ni tampoco por aplicación analógica del art. 26 de la ley del tributo [...] Si bien es cierto que debe preferirse la inteligencia que favorece y no la que dificulta los fines perseguidos por las normas, no lo es menos que el respeto debido a esta regla no puede llevar al intérprete al extremo de alterar las disposiciones de aquéllas, ya que el control que ejercen los magistrados de su validez no los autoriza a sustituirse a un órgano de otro poder del gobierno en una función que le ha sido conferida por ser el más apto para cumplirla [...] En efecto, el principio de legalidad como base de la imposición y las garantías constitucionales son los límites en los cuales ha de detenerse el proceso interpretativo. Por consiguiente, el silencio o la omisión en una materia que como la impositiva requiere ser restrictivamente aplicada, **no debe ser suplido por la vía de la interpretación analógica** (Fallos: 329:59 y su cita)...” (confr. el dictamen de la Procuradora Fiscal, a cuyos fundamentos, en lo pertinente, remitió la Corte; se prescinde del subrayado del original).*

12º) Que, por otra parte, al momento de establecer la regla jurídica que entendía aplicable a la situación en principio verificada respecto de R. L. M., para lo cual, como se puso en evidencia por los considerandos 9º y 10º de la presente, recurrió a una integración analógica, el tribunal de la instancia anterior no ensayó argumento alguno para establecer si la interpretación a la que arribó se conciliaba, o no, con el hecho de que dentro del mismo capítulo de la ley del Impuesto a las Ganancias existiese un texto legal como el del art. 125, que establecía, a los fines de la “...*Doble residencia...*”, condiciones mucho mayores y precisas para dispensar el tratamiento de “...*residentes en el país...*” a las personas que en su momento habían perdido aquella calidad.

En efecto, por el texto por aquel entonces vigente del art. 125 de la ley del tributo se establecía: “...*En los casos en que las **personas de existencia visible**, que habiendo obtenido la residencia permanente en un Estado extranjero o **habiendo perdido la condición de residentes en la República Argentina fueran considerados residentes por otro país a los efectos tributarios**, continúen residiendo de hecho en el territorio nacional o reingresen al mismo a fin de permanecer en él, se considerará que las personas son residentes en el país:*



Poder Judicial de la Nación

a) *Cuando mantengan su vivienda permanente en la República Argentina;*

b) *En el supuesto de que mantengan viviendas permanentes en el país y en el Estado que les otorgó la residencia permanente o que los considera residentes a los efectos tributarios, si su centro de intereses vitales se ubica en el territorio nacional;*

c) *De no poder determinarse la ubicación del centro de intereses vitales, si habitan en forma habitual en la República Argentina, condición que se considerará cumplida si permanecieran en ella durante más tiempo que en el Estado extranjero que les otorgó la residencia permanente o que los considera residentes los efectos tributarios, durante el período que a tal efecto fije la reglamentación;*

d) *Si durante el período al que se refiere el inciso c) permanecieran igual tiempo en el país y en el Estado extranjero que les otorgó la residencia o los considera residentes a los efectos tributarios, cuando sean de nacionalidad argentina...”.*

Por lo demás, a diferencia de lo establecido por el art. 120, último párrafo, de la ley del gravamen que estipulaba expresa y exclusivamente el momento a partir del cual surtiría efecto “...[l]a pérdida de la condición de residente...”, por el art. 125, párrafo segundo, del mismo cuerpo legal, se disponía: “...Cuando por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, deba considerarse residente en el país a una persona de existencia visible, se le dispensará el tratamiento establecido en el segundo párrafo del artículo 1° [...] desde el primer día del mes inmediato siguiente al de su reingreso al país...”.

13º) Que, asimismo, independientemente de la incidencia que, en abstracto, a nivel de interpretación legal, podría llegar a atribuirse al texto del art. 125 de la ley del Impuesto a las Ganancias en torno a los extremos que deberían verificarse para estimar nuevamente residentes a las personas humanas de nacionalidad argentina que perdieron en su momento aquella condición, fueran considerados residentes a los efectos tributarios por otro país, o no, el examen del caso desde la perspectiva de aquella norma podría resultar procedente, para descartar o afirmar el carácter de residente de R. L. M. frente el Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2006, en tanto se presentaron en la causa elementos de prueba para respaldar lo manifestado por el nombrado acerca de que, desde mucho tiempo antes, la “...casa habitación y centro de intereses vitales [de aquél] se encuentran en Estados Unidos de Norteamérica...” y que: “...Con mi esposa estamos pagando impuestos en los Estados Unidos desde 1998. Ella figura como declarante en los pagos impositivos, por poseer la tarjeta verde de residente, y yo estoy incluido en la



declaración impositiva correspondiente...” (confr. fs. 126/145, 146/148 y 617/622 de las actuaciones principales.).

14º) Que, no se soslaya que, por la resolución en examen, el tribunal de la instancia anterior expresó: “...*En este sentido, se coincide con las conclusiones del señor Fiscal que, citando las afirmaciones del organismo recaudador, afirmó que ‘...el carácter de residente en el país se recuperará de pleno derecho cuando la persona haya transcurrido noventa y un días dentro de[1] año, por lo cual el Sr. M. recuperó la residencia el 13/11/2003, con efectos a partir del 01/12/2003’...*”. Sin embargo, ni de los dictámenes del representante del Ministerio Público Fiscal interviniente ante la instancia anterior por los que se solicitó el dictado del auto de procesamiento de R. L. M., ni del informe del jefe de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Centro de la A.F.I.P.-D.G.I. al que el señor fiscal hizo remisión, surgen argumentos que conduzcan a modificar lo expresado por los considerandos que anteceden (confr. fs. 524/528, 531/534 y 644/647 vta. del legajo principal).

En efecto, respecto de la cuestión puntual a la que viene haciéndose referencia, por el informe del organismo recaudador se transcribió parcialmente el texto de los arts. 1, 119 y 120 de la ley del Impuesto a las Ganancias y se afirmó: “...*desde el 08/03/2003 (pérdida de residencia) hasta el 08/03/2004 (período de 12 meses) [R. L. M.] permaneció en el país 123 días; por lo tanto, el plazo de 90 días actúa como ‘cl[á]usula gatillo’, es decir que el carácter de residente en el país se recuperará de pleno derecho cuando hayan transcurrido noventa y un días dentro del año, por lo cual el Sr. M. recuperó la residencia el 13/11/2003, con efectos a partir del 01/12/2003, conforme el artículo 125, segundo párrafo de la ley del Impuesto a las Ganancias...*” (el resaltado es de la presente).

Como es posible advertir a partir de lo reseñado, el criterio del funcionario del organismo recaudador también se sustentaría implícitamente en una interpretación analógica como a la que se hizo referencia por los considerandos 9º y 10º de esta resolución, lo que queda en evidencia cuando, para individualizar el día a partir del cual correspondería, en su opinión, dispensar a R. L. M. el tratamiento de residente en el país, no recurre al art. 120 de la ley del Impuesto a las Ganancias y/o al art. 165, apartado III, del decreto reglamentario N° 1344/98, de los que había derivado la existencia de una “cl[á]usula gatillo”, sino a la previsión del art. 125 de aquel cuerpo legal a la que se aludió por el considerando 12º, último párrafo, también de la presente.



15º) Que, por último, cabe poner de resalto que el representante del Ministerio Público Fiscal interviniente ante la instancia anterior, por el dictamen de fs. 531/534 del legajo principal, también transcribió la parte del informe de la A.F.I.P.-D.G.I. que se reprodujo por el considerando que antecede, pero finalizó la transcripción en la referencia “...con efectos a partir del 01/12/2003...”, es decir, sin reproducir lo relativo a la cita del art. 125 de la ley 20.628.

También, que en torno a la readquisición supuesta de la condición de residente en el país de R. L. M., por los memoriales presentados en esta instancia por los representantes de las partes querellantes (A.F.I.P.-D.G.I. y U.I.F.) no se introdujeron argumentos diferentes a los ya tratados por los considerandos que anteceden.

16º) Que, al menos por el momento, en las condiciones reseñadas precedentemente, corresponde concluir que las razones expresadas por el tribunal de la instancia anterior no resultan idóneas para sustentar la conclusión de que R. L. M., respecto del ejercicio anual 2006, habría revestido la condición de residente de la República Argentina a los fines de la liquidación del Impuesto a las Ganancias y que, por lo tanto, debería haber presentado ante la A.F.I.P.-D.G.I. una declaración jurada para dar cuenta de todas las rentas percibidas por aquél a lo largo del lapso referido, tanto de fuente argentina, como de fuente extranjera.

Por lo demás, cabe expresar que las circunstancias restantes, vinculadas con el ejercicio correspondiente al año 2006, en las que el juzgado “a quo” hizo hincapié para reforzar la conclusión aludida por el párrafo anterior, esto es, que R. L. M. se inscribió como trabajador autónomo, que tenía bienes en el país y que revistió la condición de accionista y de directivo de distintas sociedades radicadas en la República Argentina, tampoco conducirían, por sí mismas, o adicionadas a la cantidad de días que permaneció en la República Argentina, a establecer que la situación del nombrado debería ser considerada la de un residente en el país. En ese sentido, debe recordarse, como expresó la Corte Suprema de Justicia de la Nación por los pronunciamientos citados por el considerando 11º de esta resolución, que “...el concepto de residencia [a los efectos tributarios] puede diferir de la mera permanencia física del sujeto en el territorio nacional para abarcar también otros elementos de necesaria regulación legislativa que amplían o reducen su alcance -v. gr. su nacionalidad, las razones por las que ingresa y permanece en la República, el carácter de la autorización conferida por la autoridad migratoria, etc.-, permitiendo contemplar situaciones tales como



-entre otras- la permanencia sin residencia (art. 126), la doble residencia (art. 125) y la pérdida de la condición de residente (art. 120 y ss., todos de la ley del impuesto a las ganancias, t.o. 1997)...”.

17º) Que, por otro lado, al menos en las condiciones actuales de la pesquisa, tampoco pueden considerarse verificadas, con el grado de probabilidad que se exige por el art. 306 del C.P.P.N., circunstancias demostrativas de la condición supuesta de fuente argentina de las rentas que se asociaron a los activos existentes al 31 de diciembre de 2006 en la cuenta del H.S.B.C. PRIVATE BANK SUISSE a la que se aludió por el considerando 2º de este pronunciamiento.

Cabe recordar que el tribunal de la instancia anterior indicó, como argumento adicional, que al poder calificar provisionalmente aquellas rentas presuntas como de fuente argentina, debería estimarse que aquéllas estaban alcanzadas a nivel local por el Impuesto a las Ganancias con independencia de la condición de R. L. M. de residente o de no residente en el país.

18º) Que, en el sentido aludido por el considerando anterior, el tribunal de la instancia previa hizo hincapié en que R. L. M. habría sido la única persona humana autorizada a operar en la cuenta del H.S.B.C. PRIVATE BANK SUISSE, que aquélla se habría encontrado “...abierta a nombre de AUSTRAL PROPERTY HOLDING LTD y que la beneficiaria de los fondos [era] AUSTRAL TRUST...”, que “...no hay registros de actividad real por parte de la sociedad que figura como titular de la cuenta del exterior (la que por lo demás se encontraba situada en un denominado paraíso fiscal)...”, que “...la razón social de esos sujetos coincid[ía] al menos parcialmente con otra empresa argentina (COMPAÑÍA DE INVERSIONAL AUSTRAL SA) de la cual [R. L.] M. era accionista en esos años...”, y que al abrirse la cuenta se habría consignado en torno al nombrado un domicilio ubicado en esta ciudad.

Si bien constituirían circunstancias que, examinadas en conjunto y con la provisionalidad propia de esta etapa del proceso, podrían llegar a generar suspicacias o sospechas sobre el lugar desde el cual y/o la nacionalidad de las personas que podrían haber intervenido y/o estar interesadas en la apertura en sí de la cuenta en el H.S.B.C. PRIVATE BANK SUISSE, en este caso particular las circunstancias supuestas invocadas por el juzgado “a quo” resultarían insuficientes para establecer también la fuente de las rentas presuntas que se asociaron a los activos que se habrían acreditado en la cuenta durante el año 2006, en la medida que se trata de rentas presuntas atribuidas a una persona que declaró en la causa que “...[e]n estos últimos 48 años trabajé fuera del país, de mi profesión [de ingeniero] y especialidad [en



la industria petrolera] en más de 10 países alrededor del mundo, tales como Venezuela, Indonesia, Irán, Francia y Estados Unidos de América, entre otros...” y que “...mi casa habitación y el principal centro de mis actividades se encuentran radicados en la ciudad de Houston, Estado de Texas, de los Estados Unidos de Norteamérica, donde vivo con mi esposa...”, lugar donde además dice cumplir obligaciones fiscales (confr. fs. 126/145, 146/148 y 617/622 de las actuaciones principales).

Por lo tanto, aun de atribuirse eventualmente a R. L. M. la titularidad de los activos acreditados durante el año 2006 en la cuenta del H.S.B.C. PRIVATE BANK SUISSE aludida por el considerando 2º de la presente, el que el nombrado haya desarrollado actividades profesionales en distintas partes del mundo constituye un dato que, al menos por el momento, impediría atribuir carácter determinante a las circunstancias a partir de las cuales el tribunal de la instancia anterior infirió que “...esos fondos constituyen renta de fuente argentina...”.

19º) Que, en definitiva, en cuanto a la cuestión específica de si podría estimarse que los activos de los que se trata constituyen o dan cuenta de rentas de fuente argentina y, por lo tanto, alcanzados por el Impuesto a las Ganancias más allá de la condición de residente o de no residente en el país del contribuyente que las podría haber generado, no se advierte, ni el tribunal de la instancia anterior ha indicado, que se hayan modificado las circunstancias que se ponderaron en su momento para dictar el auto de falta de mérito para procesar, o para sobreseer, respecto de R. L. M., pronunciamiento que, además, quedó firme por no haber sido recurrido ni por el Ministerio Público Fiscal, ni por la representación de la parte querellante (A.F.I.P.-D.G.I.) que en aquel entonces intervenía en la causa (confr. el considerando 3º de esta resolución y los dictámenes fiscales de fs. 531/534 y 644/647 vta. del legajo principal, en cuanto por aquéllos, al solicitarse el dictado del auto de procesamiento de R. L. M., no se desarrolló una argumentación del tipo de la que el juzgado “a quo” invocó por el considerando 25º de la resolución en examen).

20º) Que, al menos por el momento, lo expresado por los considerandos que anteceden impide estimar alcanzado el grado de probabilidad exigido por el art. 306 del C.P.P.N. respecto de la materialidad del hecho presunto de evasión tributaria atribuido a R. L. M. en torno al Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2006.

Por lo tanto, corresponde concluir que el auto de procesamiento dictado por el tribunal de la instancia no encuentra sustento suficiente en las constancias que se encuentran incorporadas actualmente a la causa y que, en



consecuencia, el punto dispositivo III del pronunciamiento al que viene haciéndose alusión debe ser revocado.

21º) Que, asimismo, en función de lo establecido por el considerando que antecede, deviene innecesario ingresar al análisis de los agravios que la defensa de R. L. M. invocó contra el punto dispositivo IV de la resolución en examen.

En efecto, al haber el juzgado “*a quo*” dispuesto trabar el embargo sobre los bienes de R. L. M. como consecuencia del dictado del auto de procesamiento del nombrado, la forma en la cual se resolverá por la presente con relación a aquel auto de mérito impone revocar también la decisión concerniente a la medida cautelar aludida, por desaparecer el presupuesto procesal en el cual se sustentó -en este caso- el dictado de aquélla.

22º) Que, finalmente, sin perjuicio de lo establecido precedentemente, y toda vez que se advierte que en el caso el juzgado “*a quo*” incurrió en una demora significativa e injustificada para resolver tras la presentación del segundo dictamen fiscal por el que se solicitó el dictado del auto de procesamiento de R. L. M. y del escrito por el cual la defensa del nombrado solicitó el rechazo de la pretensión del Ministerio Público Fiscal y el dictado de un auto de sobreseimiento a favor de aquél, lapso durante el cual no se dispusieron medidas instructorias, ni se efectuó en la causa principal una solicitud de prórroga en los términos del art. 207 del C.P.P.N., corresponde encomendar al tribunal aludido que evite en lo sucesivo incurrir en demoras como la verificada en autos.

Por ello, **SE RESUELVE:**

I. REVOCAR los puntos dispositivos III y IV de la resolución recurrida, en cuanto por aquéllos se dispuso el procesamiento de R. L. M. por el hecho presunto de evasión tributaria vinculado con el Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2006 y se ordenó trabar un embargo sobre los bienes del nombrado.

II. ENCOMENDAR al tribunal de la instancia anterior en los términos que surgen del considerando 22º de la presente.

III. SIN COSTAS (arts. 530, 531 y ccs. del C.P.P.N.).
Regístrese, notifíquese, oportunamente comuníquese de conformidad con lo dispuesto por la resolución N° 96/2013 de superintendencia de esta Cámara



Poder Judicial de la Nación

Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico y devuélvase junto con el legajo de investigación N° CPE 1652/2014/38 en formato papel y la documentación reservada por la secretaría.

Firman sólo los suscriptos por encontrarse vacante la vocalía restante de esta Sala.

