

La evasión fiscal no es un delito permanente:

reflexiones sobre el momento consumativo.

Por **Robertino D. Lopetegui**

I. Introducción.

En el presente trabajo reflexionaremos sobre algunas teorías sobre el momento consumativo del delito de evasión fiscal previsto en los artículos 1 y 2 de la Ley Penal Tributaria Nro. 24.769 y sus modificatorias (“LPT”).

La discusión sobre el momento consumativo del delito fiscal es una de las tantas que orbitan alrededor del delito fiscal. También se discute sobre: naturaleza jurídica de los montos mínimos¹, el bien jurídico tutelado², tipicidad objetiva³, autoría⁴, regularización espontánea⁵, etc.

Consideramos, oportuno revitalizar esta discusión a la luz de reciente jurisprudencia del fuero penal económico que ha entendido que la evasión fiscal, a los efectos del momento consumativo, se trata de un “delito permanente” en el cual el plazo de prescripción de la acción penal comienza a correr desde la fecha de notificación de acto determinativo del organismo fiscal.⁶

II. Desarrollo.

¹ Es decir, si los actuales \$ 400.000 para el caso de la evasión simple se trata de una condición objetiva de punibilidad o un elemento del tipo. Esta discusión no es meramente teórica, pues inclinarse por una u otra postura tendrá consecuencias en materia de tentativa o error.

² Se han esgrimido múltiples teorías: la hacienda pública en sentido dinámico, delito sin bien jurídico, orden económico, facultades de verificación y fiscalización del organismo fiscal, etc.

³ Algunos autores entienden que se trata de un delito de resultado lesivo mientras que otros entienden que se trata de un delito de corte omisivo.

⁴ ¿Se trata de un delito de dominio o de infracción de deber?

⁵ ¿La reforma de la ley 26.735 hizo extensivo el instituto a todo el catálogo de delitos de la LPT? ¿O solamente, aplicaría en los casos de evasión?

⁶ Fallo “Pro logística SA sobre evasión simple tributaria”, Juzgado Penal Económico Nro. 9, Secretaría Nro. 17, Fecha: 22/09/2016.

El artículo 1 de la LPT establece: “Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratara de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.”

A diferencia de otros delitos previstos por la LPT en los cuales la norma establece el momento consumativo⁷, en el caso de la evasión fiscal, nada se dice. Frente a la ausencia de precisiones al respecto, nos vemos obligados a remitirnos a la materia extrapenal del delito: nociones del derecho tributario sustantivo y formal, como por ejemplo, ¿qué es una declaración jurada? ¿Cuáles son las formas y los plazos para la presentación de las mismas? Entre tantas muchísimas otras cuestiones...

Recordamos que en la República Argentina rige el principio de autodeterminación⁸ de impuestos. **Teresa Gomez y Carlos María Folco** enseñan: “es el propio obligado quien determina el monto de su obligación tributaria frente al organismo recaudador”⁹.

Ahora bien: ¿qué se entiende por consumación? Y ¿en qué momento ocurre? **Ignacio Pampliega** en oportunidad de analizar el delito fiscal expresó que “un delito puede entenderse consumado cuando objetivamente se perfecciona, cuando se realizó el tipo y operó la lesión

⁷ Por ejemplo: el delito de apropiación indebida de tributos se consume a los “10 días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso” (artículo 6 de la LPT)

⁸ Artículo 11 de la ley 11.683: “la determinación y percepción de gravámenes...se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de tributarios en la forma y plazos que establecerá la AFIP” (parte pertinente).

⁹ Teresa Gomez y Carlos María Folco. “Procedimiento Tributario.”. Editorial La Ley. 7ma edición actualizada y ampliada. Año 2011. Página 123

jurídica prevenida”¹⁰. Dicho de otro modo: la consumación tiene lugar con la completa realización del tipo penal.¹¹

Por otra parte, la LPT que tiene su propia regla de cómputo para la evasión fiscal: el ejercicio anual, “aun cuando se trate de tributos instantáneos o de periodicidad inferior a un año”. Así las cosas, nos encontramos frente a la necesidad de armonizar el aspecto temporal del hecho imponible con el derecho penal tributario según el impuesto que se trate. Pues con la inclusión de las haciendas provinciales como bien jurídico tutelado¹² nos encontramos frente a un amplio catálogo de impuestos: algunos de característica anual¹³, mensual¹⁴ o instantánea¹⁵.

Con fecha 22/09/2016, el juzgado penal económico nro. 9 a cargo de **Javier Lopez Biscayart**, ha tenido la oportunidad de examinar la naturaleza del delito de evasión tributaria en lo que respecta a su momento consumativo en la causa “PRO LOGISTICA SA”¹⁶. En esta ocasión se ha entendido que la evasión fiscal es un **“delito permanente”**, es decir, “son aquellos hechos en los que el delito se mantiene por la voluntad delictiva del autor tanto tiempo como subsiste el estado antijurídico creado por el mismo (Claus Roxin, Derecho Penal – Parte General – Tomo I)”.¹⁷

Y sigue: “en principio, **se incluye en esta categoría a todos aquellos delitos en los que todos y cada uno de los momentos son idénticamente consumativos**. En ellos, la acción del autor crea un estado de antijuridicidad duradero que él mantiene voluntariamente o en el cual continúa su acción en forma constante, y que sólo cesa con la supresión del estado antijurídico...se los contraponen a los delitos instantáneos (ej: el homicidio), en los cuales la

¹⁰ Ignacio Pampliega. Informe de relatoría. III Jornadas de Derecho Penal Tributario. AAEF. Buenos Aires, 2008. Página 82.

¹¹ Muñoz Conde y García Arán. “Derecho Penal Parte General”. Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 1996, p. 429

¹² A través de la Ley 26.735 (B.O.: 28/12/2011).

¹³ Impuesto a las ganancias, impuesto sobre los bienes personales, etc.

¹⁴ Impuesto al valor agregado, impuesto sobre los ingresos brutos, etc.

¹⁵ Impuesto de sellos, impuesto a las salidas no documentadas, etc.

¹⁶ Fallo “Pro logística SA sobre evasión simple tributaria”, Juzgado Penal Económico Nro. 9, Secretaría Nro. 17, Fecha: 22/09/2016.

¹⁷ Considerando 7.

realización del tipo está concluida (consumada y acabada) con la producción del resultado”. (el resaltado es nuestro).¹⁸

Resulta interesante este enfoque alternativo por cuanto expresa: “que si bien la Administración fija y organiza las fechas para presentar la declaración jurada y realizar el pago de cada obligación, **el deber del contribuyente de exteriorizar y abonar el tributo no se ciñe a ese específico momento**, ni puede predicarse que tal deber legal cese o fenezca respecto de esa obligación por el mero hecho de haber quedado atrás la fecha de vencimiento para declararla y cancelarla”.¹⁹ (el resaltado es nuestro)

“El deber del contribuyente de exteriorizar verazmente su obligación subsiste si en la fecha indicada para presentar la declaración jurada no lo hizo o lo hizo falazmente, persiste el deber de exteriorizar la magnitud de la obligación tributaria realmente adeudada en la medida que ésta siga siendo exigible. Es así que el contribuyente que no cumplió su obligación tributaria al vencimiento de la fecha para exteriorizarla y pagarla mediante ardid o engaño aparenta no deber, mientras siga manteniendo esa situación persiste en la violación de su deber legal de autodeterminación del tributo, **se evade de su obligación no sólo en aquel específico momento del vencimiento sino que se sigue evadiendo mientras mantenga al organismo recaudador en una situación de desconocimiento de los datos relevantes para el conocimiento de la obligación**. La acción de evadirse no queda en el pasado, mientras la obligación se mantenga oculta y siga siendo exigible, al persistir el deber jurídico y su violación, la consumación delictiva también persiste, el estado antijurídico se mantiene en el tiempo”. (el resaltado es nuestro)

En conclusión: “el punto de partida de la prescripción debe fijarse en la **fecha en la cual se dictaron los actos determinativos de las obligaciones tributarias presuntamente evadidas**, pues, fue en ese momento que se establecieron las obligaciones tributarias realmente debidas, y por ende, quedó en evidencia que éstas habían sido total o parcialmente ocultadas. En ese momento, la voluntad de mantener ocultas las obligaciones fue vencido y el estado engañoso cesó”. Esta polémica solución implica un cambio de criterio del tribunal, y en consecuencia, se rechaza el planteo de prescripción de las acciones penales emergentes de los

¹⁸ Considerando 7.

¹⁹ Considerando 12.

presuntos hechos de evasión del pago del impuesto a las ganancias de los ejercicios 2007/2008 y del impuesto al valor agregado del ejercicio 2008.

El juez, para sostener su posición, trae a colación el funcionamiento del sistema tributario argentino (artículo 11, 13 y 33 de la ley 11.683)²⁰ lo cual nos parece, en principio, un acierto en lo que atañe a la metodología de análisis del caso. Pues somos partidarios que el derecho penal tributario, como derecho penal especial, debería elaborarse desde la interdisciplina. En este fallo jurisprudencial, desafortunadamente, no coincidimos con el producto final que surge de la alquimia realizada.

En primer lugar, porque en la solución propuesta, **el momento consumativo queda a discreción de la víctima del delito**. Ello repercute en la esfera de la prescripción de la acción penal porque “el cómputo queda supeditado a una decisión discrecional del ente recaudador que frecuentemente acontece varios años vista del vencimiento del plazo para presentar las declaraciones juradas y/o ingresos los tributos emergentes de las mismas”²¹.

Mieres y Crede explican que ello podría desembocar en un escándalo jurídico habiendo diferentes plazos de cómputo de prescripción para diferentes contribuyentes. Las autoras sostienen: “el problema que se presentaría de adoptar esa posición sería que el comienzo de ejecución del delito, y su consumación, se encontrarían supeditados a la decisión de los órganos de la Administración de verificar y fiscalizar a un determinado contribuyente; circunstancia que, por otra parte, no parece ser exigida en aquel tipo penal”²².

Adicionalmente, nos encontramos con el problema: ¿qué se entiende por notificación de la deuda tributaria “definitiva”? Pues recordemos que los contribuyentes pueden atacar las determinaciones de deuda mediante diferentes mecanismos recursivos (ante autoridades administrativas y judiciales).

²⁰ Es decir, el principio de autodeterminación impositiva, la posibilidad de verificación administrativa por parte del organismo fiscal y obligatoriedad de llevar registros para establecer clara y fehacientemente los gravámenes a tributar.

²¹ Jose María Sferco. “Enfoques alternativos sobre consumación y tentativa en la defraudación fiscal”. XI Jornadas de Penal Tributario AAEF. Bariloche, Octubre 2016. Página 7.

²² Mieres y Crede en “*Tentativa de evasión fiscal*” en la obra de Alejandro C. Altamirano y Ramiro M. Rubinska (coordinadores). “*Derecho Penal Tributario*”. Editorial Marcial Pons. Año 2008.

Otros argumentos señalados por **Mieres y Crede** en contra de esta teoría:

- El fisco, un sujeto u órgano distinto del obligado, seleccionaría, según sus posibilidades materiales de fiscalización- las que en ningún caso podrían resultar abarcativas de la totalidad del universo de posibles contribuyentes-, a los sujetos activos de los delitos en cuestión.
- Se establecería una prejudicialidad obligatoria que el texto de los artículos 1 y 2 de la LPT no acuñan.
- Esta postura dejaría sin explicación las disposiciones del tercer párrafo del artículo 18 de la LPT. Si bien por aquella disposición legal se establece que ante la denuncia del tercero el juez debe remitir antecedentes a la Administración, no por ello se impone por aquel apartado algún impedimento – o cuestión prejudicial – para el comienzo del proceso penal tendiente a corroborar la hipótesis delictiva denunciada por el tercero, ni alguna causal de interrupción o de suspensión del procedimiento penal iniciado. Por el contrario, aquella remisión tendría la finalidad de que por intermedio de aquel procedimiento el organismo recaudador – el cual, en principio, después del propio contribuyente es quien se encuentra en mejores condiciones de determinar la materia imponible y su cuantía- se determinen las obligaciones tributarias del o los sujetos denunciados –en cuanto a tributos, períodos y montos- ante la evidente dificultad, por cuanto no imposibilidad, de que aquel tercero precise dichos conceptos.
- La circunstancia de que la Administración pudiese monopolizar la determinación del momento consumativo del ilícito facilitaría la eventual comisión de actos de corrupción.
- Se desconoce la noción de “el obligado” como sujeto activo del delito pues de este modo la prescripción de la acción penal “no dependería exclusivamente de la realización de una conducta voluntaria del sujeto activo del delito sino de un acto de la Administración cuyo momento de producción estaría librado a las posibilidades materiales y/o discrecionales de aquella”.

No estamos de acuerdo en que con el dictado de los actos determinativos comenzaría a correr el plazo de prescripción porque ese es el “momento que se establecieron las obligaciones tributarias realmente debidas”. Esta afirmación provoca fricción con la teoría general del

derecho tributario material, pues, **la existencia y magnitud del hecho imponible se encuentra configurada de antemano**. No hace falta la intervención del organismo fiscal para darle dimensión a la obligación tributaria. La obligación tributaria es una obligación ex lege cuyos presupuestos se encuentran blindados por el principio de legalidad (y no por las facultades de fiscalización y verificación de la AFIP).

Dino Jarach nos ha enseñado que “**el acto de determinación no produce una modificación de la relación jurídica existente, sino que afirma su existencia**. El acto de determinación no es, entonces, un acto constitutivo de la relación jurídica tributaria, o si se prefiere expresarlo así, no es constitutivo de la obligación o de la pretensión del tributo, porque no se le atribuye al órgano estatal el poder de modificar la relación existente entre sujeto activo y sujeto pasivo”.²³ (el resaltado es nuestro)

Una vez verificados los requisitos del hecho imponible nace la obligación tributaria y ella puede determinarse al centavo. El sujeto activo puede emplear como una herramienta de evasión fiscal al derecho tributario formal/administrativo que en virtud del principio de autodeterminación de la deuda se le otorga la potestad de liquidar el impuesto a piacere. Pero de ninguna manera, el hecho imponible y la obligación tributaria deben “esperar” la cuantificación por parte del organismo fiscal para gozar de legitimidad.

Adoptar esta posición implica comulgar con la teoría que el bien jurídico tutelado por la LPT es la actividad del Estado tendiente a la fiscalización y recaudación de rentas. Para quienes entienden que la lesión al bien jurídico tutelado es la “*hacienda pública en sentido dinámico*” es lógico que la consumación se produzca en el momento del vencimiento del plazo legal para presentar y/o pagar la declaración jurada.

No estamos de acuerdo en que la evasión fiscal se caracterice como un delito permanente ya que en esta categoría se incluye a “*todos aquellos delitos en los que todos y cada uno de los momentos son idénticamente consumativos*”²⁴. El iter criminis en la evasión fiscal tiene sus etapas claramente diferenciadas: actos preparatorios (ej: confeccionar un talonario de facturas truchas y guardarlo en el cajón para su posterior uso), comienzo de ejecución (ej: la imputación

²³ Dino Jarach. “El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo”. Editorial Abeledo Perrot. Tercera edición. Año 2011. Página 41.

²⁴ Considerando 7 del fallo analizado.

en la contabilidad de las facturas truchas), y consumación (ej: con la presentación de una declaración jurada ardidosa).

El resultado: la declaración incorrecta de materia imponible que naturalmente desemboca en un ingreso defectuoso de obligación fiscal perpetrado a través de cualquier ardid o engaño. Es decir, la realización del tipo penal se encuentra agotada, en ese momento en el cual se lesiona el bien jurídico tutelado: la hacienda pública del Estado, es decir, el “cash flow” de ingresos y egresos de la caja estatal. Dicho de otro modo: el obligado tributario no tiene ningún poder para prolongar o hacer cesar el delito de evasión.

El pago de un tributo se ciñe a un específico momento y ello es determinado por el cronograma de vencimientos de los organismos fiscales. Tampoco estamos de acuerdo en que un obligado “sigue evadiendo mientras mantenga al organismo recaudador en una situación de desconocimiento”. Afirmar esto implica equiparar el estado de antijuridicidad de una conducta con el plazo de prescripción tributaria. Es decir, hasta que no se agote la posibilidad de ejercer la acción de cobro de la deuda tributaria, el estado antijurídico persiste.

Jose María Orgeira y Adrián Tellas, trazan un paralelismo con el delito de homicidio, que vale la pena citar: “es el propio tipo penal de los artículos 1 y 2 de la LPT aportan la solución, al contener como verbo típico la palabra “evadiere”, del cual el ardid o engaño son sólo medios. Así como el tipo penal de homicidio contiene como verbo típico “matare”, sin perjuicio de cuál mecanismo se elija para provocar la muerte de otro. A nadie se le ocurriría pensar que la prescripción de la acción penal por el homicidio se computa desde el momento en que el personal policial encuentra al occiso o desde el momento en que el reo, intentando no ser descubierto, lava el cuchillo o se desprende del arma homicida. Por lógica consecuencia, no son relevantes para la consumación del delito, las conductas que el contribuyente evasor lleva a cabo con posterioridad al vencimiento de la obligación, con la finalidad de que la AFIP no advierta que pagó de menos o que tiene doble facturación”.²⁵

Por último cabe destacar que, con fecha 16/02/2017, la Sala “B” de la CNAPE ha revocado el criterio sostenido en el fallo analizado ya que “el acto de determinación de oficio...es un acto posterior al momento de consumación del delito y de agotamiento de la conducta típica del

²⁵ Jose María Orgeira y Adrián Tellas. “Conferencia sobre derecho penal tributario” en el marco del Seminario organizado por la Academia Nacional de Ciencias Penales el 17/11/2009. Página 10.

artículo 1 de la Ley 24.769”. Y agregan: “tampoco puede considerarse que un acto cumplido por el órgano de fiscalización con posterioridad a la fecha en la cual se tornó exigible la obligación tributaria pueda tener relevancia para modificar una situación de hecho que, en el caso de autos, se habría consumado con anterioridad”.²⁶

III. Solución propuesta.

Según nuestro entendimiento, a la hora de analizar el momento consumativo de la evasión fiscal debemos estar por la casuística y poner nuestra atención en el *iter criminis* de cada impuesto en particular²⁷. En el fallo analizado, nos encontramos frente a dos impuestos cuyo aspecto temporal del hecho imponible tiene características diferentes: el impuesto a las ganancias (anual) y el impuesto al valor agregado (mensual).

III. A. Impuestos anuales.

Para el caso de los impuestos de característica anual la consumación se da con el vencimiento del plazo para la presentación y/o pago de la declaración jurada. Esta es la posición mayoritaria tanto de la doctrina²⁸ como de la jurisprudencia²⁹ especializada.

²⁶ Incidente de falta de acción de S.D.M. en causa Nro. 1426/2013 caratulada “PRO LOGISTICA SA SOBRE EVASIÓN TRIBUTARIA SIMPLE”, CPE 1426/2013/CA6, orden Nro. 27.312. Sala “B”. Fecha: 16/02/2017.

²⁷ Robertino D. Lopetegui. Informe de relatoría de las X Jornadas de Derecho Penal Tributario. AAEF. Rosario. Octubre, 2015.

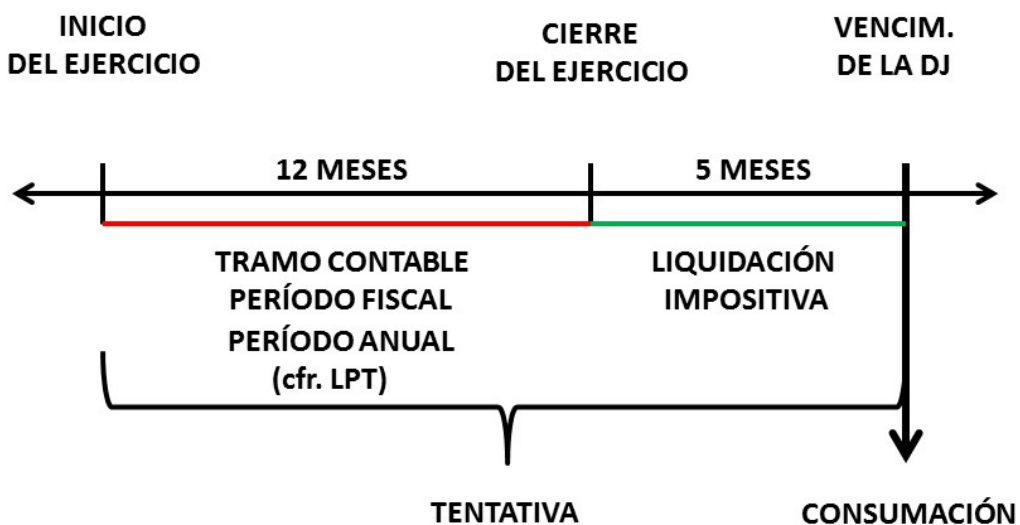
²⁸ Marta Nercellas, “Iter Criminis – Tentativa en los delitos tributarios”. X Jornadas de Derecho Penal Tributario. AAEF. Año 2015, Rosario. Página 12, Alejandro Catania. “Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la Ley 24.769”. Segunda edición actualizada. Editorial del Puerto. Año 2007. Página 82, Mario Laporta. “Delito Fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico”. Editorial Montevideo Buenos Aires. Año 2013. Página 347, Pablo Turano. “Las etapas en la ejecución del delito de evasión tributaria”. Derecho Penal Económico. Tomo II. Editorial Marcial Pons. Buenos Aires. Año 2010. Página 13, Cristian Scoponi. “Prescripción tributaria y delito fiscal”. Revista de Derecho Tributario N° 131 (julio, agosto y septiembre 2011), de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

²⁹ Fallo “Castagnola, Osvaldo Pedro s/ recurso de casación”, Cámara Casación Penal (“CCP”), Sala I, Fecha 11/07/2012; Fallo “Arecha, Santiago Claudio s/ recurso de casación”, CCP, Sala III, Fecha 25/04/2013; Fallo “Ciccione Héctor s/ recurso de casación”, CCP, SALA III, Fecha 28/11/2007; Fallo “Krochick, Sebastián y otro s/ recurso de casación”, CCP, Sala II, Fecha 07/12/2009, Juzgado Nacional en lo Penal Tributario (“JNPT”) N°

Veamos un ejemplo:

IMPUESTOS ANUALES - CONSUMACIÓN

2. VENCIMIENTO DEL PLAZO PARA PRESENTAR/PAGAR LA DJ.



III. A. Impuestos mensuales.

Para estos casos, se requiere un esfuerzo interpretativo pues, estos tributos, no encuentra yuxtaposición con la regla de “anualidad” prevista por el artículo 1 de la LPT.

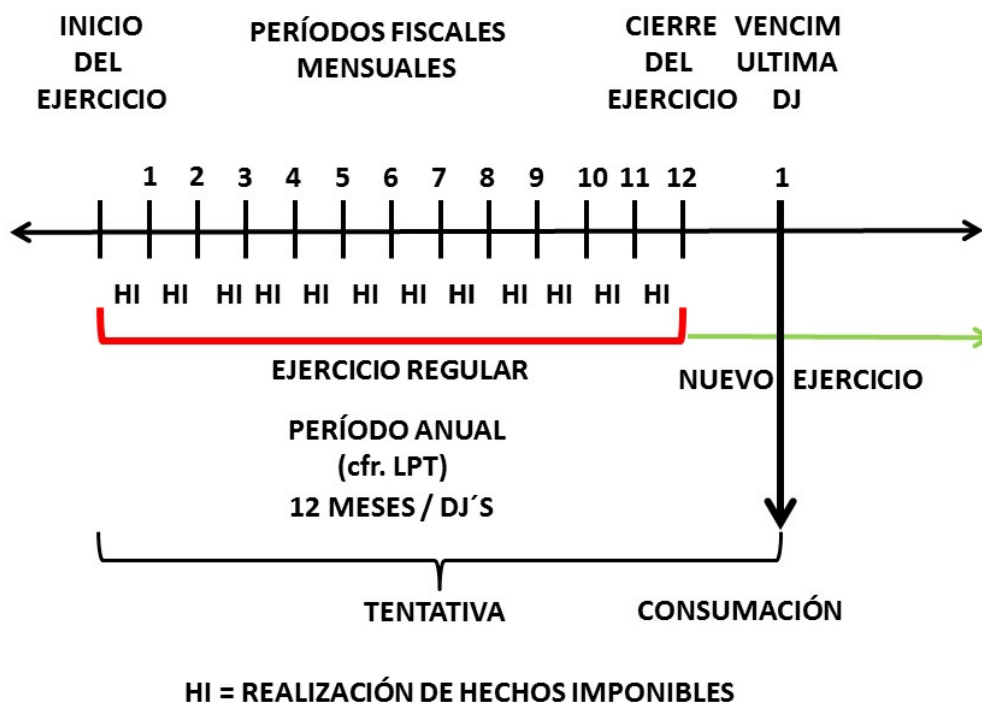
Según nuestro entendimiento, en los impuestos de característica mensual, la consumación el delito de evasión de consume con el vencimiento del plazo para presentar/pagar la última DJ mensual del período anual.

1 en la causa N° 2001/04 resuelta el 27/09/2005, JNPT N° 2 en la causa N° 33/2005 resuelta el 09/03/2007 y JNPT N° 3 en la causa N° 2051/04 resuelta el 07/08/2006, JNPT N° 3 en la causa “La Uruguaya Argentina” de fecha 19/12/2008, Fallo “Ciccione Calcográfica” de fecha 28/11/2008 Cámara de Apelaciones en lo Penal Economico (“CNAPE”) Sala “B”; Fallo “EAP SA” de fecha 20/07/2007 CNAPE, Sala “B”, entre otros.

Esta postura es la mayoritaria entre la doctrina³⁰ y la jurisprudencia³¹ reinantes. Veamos un ejemplo:

IMPUESTOS MENSUALES - CONSUMACIÓN

2. VENCIMIENTO DEL PLAZO PARA PRESENTAR/PAGAR LA ÚLTIMA DJ DEL PERÍODO ANUAL.



³⁰ Jose María Sferco. Ob. Cit. Página 4, Cristian Scoponi. “Prescripción tributaria y delito fiscal”. Revista de Derecho Tributario N° 131 (julio, agosto y septiembre 2011), de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario; Borinsky, Galván Greenway, López Biscayart y Turano en “Régimen Penal Tributario y Previsional”. Rubinzal-Culzoni Editores. Año 2012. Página 67.

³¹ Fallo “Raw Leather SA s/ infracción Ley 24.769. Incidente de extinción de la acción penal por prescripción promovido por el señor Alberto Rubén Meyer”. CNAPE, Sala “B”. Fecha: 29/03/2012. En el mismo sentido, Fallo “Lopez Menendez SRL”, CNAPE, Sala “B”. Fecha: 04/05/2012; Fallo “COTO CICSA” CNAPE, Sala “B”. Fecha: 20/04/2012; Fallo “Segubank SRL” CNAPE Sala “B”. Fecha: 30/05/2012.

IV. Conclusiones.

La determinación del momento consumativo del delito de evasión fiscal resulta de vital importancia porque ex ante delimita la posibilidad de la tentativa y ex post marca el comienzo del plazo por el cual ocurre la prescripción penal.

Operar en el ámbito derecho penal tributario constituye un gran desafío dada la complejidad e interdisciplinariedad de la materia. Esto hace de un terreno con opiniones dispares, a veces, compartidas y otras no.

A nuestro entender, el delito de evasión fiscal no es un delito permanente, pues la obligación de pago de un impuesto se ciñe a un momento específico: el cronograma de vencimientos establecido por el organismo fiscal. Estamos en sintonía con las posiciones mayoritarias tanto de la doctrina como de la jurisprudencia que entienden que el momento consumativo se produce con la fecha de vencimiento del plazo para presentar y/o pagar la declaración jurada impositiva según el impuesto que se trate.

Dino Jarach nos ha enseñado que “El acto de determinación no es, entonces, un acto constitutivo de la relación jurídica tributaria, o si se prefiere expresarlo así, no es constitutivo de la obligación o de la pretensión del tributo, porque **no se le atribuye al órgano estatal el poder de modificar la relación existente entre sujeto activo y sujeto pasivo**”.³² (el resaltado es nuestro)

No estamos de acuerdo en que un obligado “sigue evadiendo mientras mantenga al organismo recaudador en una situación de desconocimiento”. Hipotéticamente, bajo esta teoría el estado de antijuridicidad de una conducta recién podría culminar recién con el plazo de prescripción tributaria. Es decir, hasta que no se agote la posibilidad de ejercer la acción de cobro de la deuda tributaria, el estado antijurídico persiste. Bajo este entendimiento, el momento consumativo quedaría supeditado a la discreción de la víctima (el organismo fiscal), situación que no parecería desprenderse de la exegesis del artículo 1 de la LPT.

Es usual encontrarnos con discusiones sobre el momento consumativo del delito de evasión que tratan la cuestión con fórmulas genéricas. Por ejemplo: “el delito de evasión se consuma

³² Dino Jarach. “El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo”. Editorial Abeledo Perrot. Tercera edición. Año 2011. Página 41.

con el vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada”. Proponemos abordar el tema desde la casuística, concretamente, a través de una **clasificación según el aspecto temporal del hecho imponible**. Por ejemplo: “el delito de evasión, para el caso de los impuestos mensuales como el IVA, se consuma con el vencimiento del plazo para presentar la última declaración jurada correspondiente al ejercicio anual”.