3.8. La Evasión Tributaria

Para autores como González “La evasión fiscal o tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales.” (1989, p. 355)

Blumenstein citado por Giuliani , define la evasión como

La disminución de impuestos resultante de determinada conducta del obligado y comprende tanto la sustracción simple de impuestos como la sustracción calificada o defraudación, pero excluye el concepto de elusión , o sea, la utilización de formas o estructuras jurídicas autorizadas, con el propósito de aliviar la carga tributaria. (1993, p. 680)

Podrían ser señaladas como características de la Evasión las siguientes:

- a) Solo podría hablarse de evasión cuando se logra de parte de un contribuyente evitar el pago de la prestación tributaria o bien cuando hay una disminución del monto debido.
- b) La evasión podrá producirse solo si es realizada la acción u omisión de aquellos que están jurídicamente obligados al pago de los tributos al Fisco
- c) No se producirá evasión tributaria cuando quienes no estén obligados por ley, o reciban indirectamente el peso económico de un tributo no paguen al Fisco

- d) “Toda evasión fiscal es violatoria de disposiciones legales, es decir, antijurídicas. La pugna de la conducta con la norma tributaria convierte a esa conducta en ilícita” (González, 1989, p. 355)

La doctrina menciona que pueden existir tres tipos de argumentos que tratan de explicar la acción de evasión, desde el punto de vista de los motivos objetivos y particulares que la provocan:

a) La evasión es una respuesta económica y calculada de la conducta de los contribuyentes que buscan incrementar sus riquezas y responden a los incentivos y castigos que ofrece el sistema y gestión tributaria

b) La evasión es más bien un problema de elusión puesto que los contribuyentes usan los resquicios de la ley evitando la comisión flagrante de delitos

c) La evasión fiscal solo es una consecuencia y no el motivo fundamental.

En este sentido se entiende que la evasión constituye un fenómeno que además de erosionar los ingresos del gobierno, deteriora la estructura social y económica del país vulnerando la legitimidad de los gobiernos.

3.9. Causas de la Evasión Tributaria

En el marco de ideas de la complejidad del fenómeno bajo estudio, la doctrina ha enunciado diferentes causas que le dan origen, en ese sentido se mencionan las más comunes sin que con ello se pretenda agotar la

existencia de otros factores de carácter extra-económicos que originan o incrementan sus efectos.

- 1) Carencia de una conciencia tributaria: Cuando se habla de carencia de conciencia tributaria, ella implica que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado.

No se considera que el Estado lo conforman todos los ciudadanos y que el vivir en una sociedad organizada, implica que todos deben contribuir a otorgarle los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia, cual es, prestar servicios públicos.

Ello es así, y los ciudadanos saben que el Estado debe satisfacer las necesidades esenciales de la comunidad que los individuos por si solos no pueden lograrlo. Por otra parte, la sociedad demanda cada vez con mayor fuerza que el Estado preste los servicios esenciales como salud, educación, seguridad, justicia, etc., pero que estos servicios los preste con mayor eficiencia.

Formar la conciencia tributaria se basa en dos aspectos fundamentales: primero debe fundamentarse en la importancia de que el individuo es integrante de un conjunto social, y que este le otorgue al impuesto un valor de que paga un aporte justo, necesario y útil para satisfacer las necesidades de la colectividad a la que pertenece.

En segundo lugar, que es necesario priorizar el aspecto social sobre el individual, en tanto esa sociedad a la que pertenece el individuo, considere

al evasor como un sujeto antisocial, y que con su accionar agrede al resto de la sociedad.

Si esto fuera así, el ciudadano al observar a su alrededor un alto grado de incumplimiento, consideraría que aquél que actúa de esa manera antisocial, de no cumplir con el pago de sus impuestos, no debe ser tomado como un ejemplo a imitar.

Pero incluso esa conducta puede influir para que el contribuyente cumplidor se vea tentado a imitar la conducta del evasor, a esta situación también se debe agregar la existencia permanente de cobro de intereses moratorios o condonaciones de deuda, que hacen que el pagador se vea perjudicado al colocarlo en igualdad de condiciones con el contribuyente que no cumple regularmente sus obligaciones fiscales.

La falta de conciencia tributaria, tiene su origen debido en: a) Falta de educación; b) Falta de solidaridad; c) Idiosincrasia del pueblo y d) Falta de claridad del destino del gasto público.

a) Falta de educación: Este es sin dudas el factor preponderante y que sostiene a la conciencia tributaria, es necesario enseñar al ciudadano el rol que debe cumplir el Estado, y se debe poner énfasis que él, como parte integrante de la sociedad que es la creadora del Estado, debe aportar a su sostenimiento a través del cumplimiento de las obligaciones que existen a tal fin.

Se necesita un adecuado nivel de educación de la población para que entienda la razón de ser de los impuestos, lograr la aceptación de que el impuesto es el precio de vivir en sociedad, ya que debido a esto, de acuerdo

a Corredor quizás por la falta de cultura tributaria no se tiene conciencia “del derecho de reclamar a los gobiernos locales, regionales y nacional, que los esfuerzos que nosotros hacemos tienen que estar orientados en términos de una mejor calidad de vida” (2005, Marzo 9, p.3 a)

b) Falta de solidaridad: El Estado debe prestar servicios, y para tal fin necesita de recursos, estos recursos deben provenir de los sectores que están en condiciones de contribuir, y el Estado debe a través del cumplimiento de sus funciones, volcarlos hacia los sectores de menores ingresos.

c) Idiosincrasia del pueblo: la falta de conciencia tributaria tiene relación con la falta de solidaridad y la cultura facilista en un Estado paternalista donde se ha generalizado la idea de que el Estado "todo lo puede arreglar", y que se piensa que las normas fueron hechas para violarlas, que las fechas de vencimientos pueden ser prorrogadas, es decir, siempre existirá una salida fácil para todos los problemas.

d) Falta de claridad del destino de los gastos públicos: esta idea es tal vez la que más afecta el cumplimiento voluntario de contribución al Fisco, la población le reclama al Estado , la prestación adecuada de servicios públicos. Pero lo que sin dudas influye, es la exigencia de un mejor uso de los recursos económicos y la realidad es que el ciudadano percibe que no recibe de parte del Estado una adecuada cobertura a sus necesidades.

Esto se refleja en cada aspecto de la vida diaria del ciudadano venezolano: gran parte de ellos pagan una escuela privada para sus hijos, contrata un servicio de medicina prepaga, ya sea por la inmediatez en caso de emergencias y por la calidad de la medicina, en tanto que en lo referente

a la seguridad, abunda la utilización de sistemas de seguridad privada, a través de alarmas o empresas contratadas para la protección. Es por estas y otras razones que el ciudadano se pregunta, ¿ si apporto los recursos al Estado, no debería este prestar estos servicios?. Sin dudas que la respuesta, es obvia, y de allí la conducta exteriorizada.

Según Corredor para muchos venezolanos pagar impuestos en el país es colocar dinero en un barril sin fondos, pues esperan que sus impuestos sean reinvertidos en obras que beneficien a la población y no para cubrir los huecos fiscales". (2005, Marzo 9, p.3 a).

- 2) Causas Económicas: dentro de estas causas se puede incluir la incidencia de los impuestos sobre los sectores más débiles, el no cumplimiento del Estado de su fin fundamental cual es redistribuir la riqueza y la situación económica en general. Por una parte los ciudadanos ven que con el pago excesivo de impuestos el Estado no utiliza los recursos para mejorar la prestación de servicios públicos y determinan que el pago de los tributos no es la salida para situación precaria por la cual el país está sumergida en una crisis, un mal sistema de gobierno y desigualdad en la distribución de riquezas, es por ello que muchos individuos no cumplen con su obligación tributaria.

Por ello es que una gestión tributaria eficiente es tan importante como el desarrollo de un esquema tributario acorde con la realidad circundante. Si bien la falta de un adecuado sistema tributario puede constituir una causa de evasión, sin lugar a dudas que ésta no puede ser utilizada como la causa principal y exclusiva, es necesario exigir que las leyes tributarias, los decretos, los reglamentos, sean estructurados de tal manera que el

contenido de las mismas sea tan claro y preciso, que no permitan la existencia de ningún tipo de dudas para los administrados.

- 3) Causas Políticas: las causas económicas se relacionan con las causas de índole política, ya que es casi imposible que un impuesto no cause malestar entre los ciudadanos y afecte la aceptación de los representantes del poder y dicho malestar se agrava cuando no se ven invertidos racionalmente los recursos obtenidos dando lugar a una conducta evasiva.
- 4) Causas Sociales: todas las deficiencias sociales y políticas hacen “que se produzcan resquebrajamientos en la actitud de solidaridad sociales que debe tener todo ciudadano de un Estado en la aportación de su cuota para ayudar a responder a la satisfacción de importantes necesidades colectivas” (Escobar, 1970, p. 31).
- 5) Bajo riesgo de ser detectado: el contribuyente al saber que no puede ser controlado se siente tentado a incurrir en esa conducta evasora. Esta situación indeseable desde el punto de vista tributario, es un peligroso factor de desestabilización social, la percepción por parte de los contribuyentes y el ciudadano común de esta situación, desmoraliza a quienes cumplen adecuadamente con su obligación tributaria.

En este sentido, los esfuerzos de la Administración Tributaria deben, entonces estar orientados a detectar la brecha de evasión y tratar de definir exactamente su dimensión, para luego, analizar las medidas a implementar para la corrección de las conductas detectadas.

Es decir, que lo que se debe hacer es aumentar las posibilidades de ser detectados aquellos que tienen esta conducta, debe aumentarse la presencia del SENIAT como organismo encargado de la recaudación de tributos en Venezuela, sobre todo poniéndose énfasis en políticas de recaudación como la aplicada actualmente por la Administración Tributaria "EVASIÓN CERO". Este accionar tiene efecto sobre el universo de los contribuyentes.

El SENIAT deberá marcar una adecuada presencia en el medio a través de una utilización correcta de la información que posee, exteriorizar en la sociedad la imagen de que el riesgo de ser detectado es muy elevado, y de que el costo de no cumplir correctamente sus obligaciones fiscales por parte del contribuyente podrá ser excesivamente oneroso.

Por tanto, el fenómeno evasivo puede a su vez desatar infinidad de efectos de toda índole económica, política, social, psicológica, financiera, entre ellos se pueden destacar: el establecimiento de desigualdad entre contribuyentes, el aumento de las tasas impositivas de parte del Estado por falta de fondos, la afectación de los fondos que estaban destinados para la satisfacción de necesidades colectivas para crear y establecer medidas de control fiscal que permitan frenar el fenómeno evasivo.

3.10. La Evasión Fiscal como Ilícito Tributario.

Una de las fallas del sistema tributario venezolano es que da un alto margen a la evasión tributaria, este hecho determina quienes pueden ser evasores en cuanto al cumplimiento de la obligación tributaria lo que establece un rasgo de relajamiento de la moral y cultura tributaria pues es

injusto que mientras unos contribuyentes pagan lo adecuado a su capacidad contributiva otros contribuyen desproporcionadamente. La generalización de esta situación ha hecho que el fenómeno evasivo no se considere como delito en la legislación venezolana y que de alguna manera no sea sancionado por la misma sociedad.

Es necesario, por tanto, incorporar ciertos elementos que le permitan a la Administración, al Fisco, protegidos los derechos y obligaciones establecidos, crear métodos y procedimientos que dejen claro las funciones de cada sujeto de la relación jurídica tributaria.

Simplificando métodos y procedimientos se permite un mayor control de la evasión tributaria y tipificarla como delito fiscal constituiría un avance de grandes proporciones pues se permite al Estado un control efectivo .

Para establecer estos métodos y procedimientos el Estado aplica políticas impositivas a objeto de la recaudación de mayores ingresos fiscales y para ello se debe incorporar la evasión fiscal o tributaria como ilícito tributario y tomando en consideración los elementos o características del delito común:

Sujetos y objeto de la evasión tributaria, Antijuridicidad, Tipicidad, Culpabilidad e Imputabilidad

Aplicando la teoría general del Derecho se tiene un sujeto activo en la relación jurídica siendo este la persona física o el individuo que comete o perpetra el delito, en este caso será agente de la acción u omisión el sujeto pasivo de la obligación definido en el artículo 19 del Código Orgánico Tributario del 2001, Código objeto de la investigación.

Es sujeto pasivo, el titular del bien jurídico protegido o puesto en peligro mediante la perpetración de un determinado delito, es decir, el Estado o uno de sus entes públicos titulares del crédito tributario establecido en el Código objeto de la investigación, en el artículo 18.

El objeto jurídico es como lo define penalmente Grisanti Aveledo (1991) el bien jurídico lesionado, a nivel tributario el objeto jurídico de la evasión tributaria es el Tesoro Público. “Pero esto no es más que el objeto inmediato del acto de Evasión, por cuanto en última instancia la perjudicada es la propia colectividad, pues al no disponer el Estado de los recursos para la satisfacción de las necesidades públicas muchos de los planes previstos para ello se quedarán sin cumplimiento” (Escobar, 1970, p. 21).

La Antijuridicidad, existe en cuanto la conducta contradiga el ordenamiento jurídico positivo vigente en un lugar y momento determinado. En materia tributaria si una conducta está prohibida por la ley tributaria, la antijuridicidad está presente, incluso la misma Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) así lo establece.

En cuanto al fin fundamental del Estado que es exigir que los ciudadanos (individuos) contribuyan al gasto público y para ello crea tributos (impuestos, tasas y contribuciones) el objeto jurídico que se protege es el patrimonio de la misma colectividad, pero el acto del sujeto activo será antijurídico en la medida en que el monto del tributo no es pagado al Fisco, al cual de cierta manera se le sustraen una fuente de ingresos.

En cuanto a tipicidad, de acuerdo con Belisario “Para que una conducta sea considerada como una infracción tributaria, es necesario que

exista una adecuación exacta entre el hecho y el presupuesto de hecho de la norma tributaria, que prevé la figura legal represiva” (1995, p. 50).

Para establecer la evasión fiscal como ilícito fiscal deben conocerse un sujeto activo (el contribuyente que no cumple con su obligación tributaria); un sujeto pasivo el cual resulta perjudicado al lesionarse un bien u objeto jurídico (el Estado o cualquier otro ente territorial); un objeto jurídico protegido (el patrimonio disminuido que a la larga afecta la satisfacción de las necesidades colectivas); un lugar determinado “al lugar se refieren estas modalidades de la acción; dentro o fuera del territorio nacional...”(Jiménez de Azua, 1980, p. 254); por tanto las infracciones tributarias deben recoger de forma precisa las conductas que serán sancionadas y así tipificadas en un cuerpo legal.

La culpabilidad; “en el más amplio sentido puede definirse la culpabilidad como el conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica” (Jiménez de Azua, p. 352).

Por tanto, es necesario en el ámbito del Derecho Penal, que la conducta antijurídica se realice con dolo o culpa para que sea punible, lo cual excluye cualquier forma de responsabilidad objetiva.

El Código Orgánico Tributario (C.O.T.) exige la intención o el dolo para que una conducta se considere defraudación fiscal y es la propia Administración quien debe probar el dolo del contribuyente es decir, la Administración Tributaria tiene que constatar objetivamente los hechos .

Sin embargo, la evasión (intencional, conducta evasora) se considera debe ser tipificada como delito, por cuanto la intención del sujeto activo es disminuir el patrimonio del Estado aun sabiendo o conociendo que si no declara o paga el tributo está cometiendo un acto contra el Estado y por tanto incurre en una conducta que lesiona un bien jurídico que debe protegerse con la respuesta más grave y dura, como lo es la criminalización de esta conducta por la vía penal.

En relación a la imputabilidad, esta se define como “El conjunto de condiciones físicas y psíquicas, de madurez y salud mental, legalmente necesarias para que puedan ser puestos en la cuenta de una persona determinada, los actos típicamente antijurídicos que tal persona ha realizado”(Grisanti, 1991, p. 173).

No hay que confundir la Evasión Tributaria con Elusión y Defraudación tributaria, para así poder tipificarla en la ley tributaria como figura independiente que debe ser sancionada por la intención de disminuir el patrimonio del Estado a través de una acción u omisión de no declarar ante el Fisco Nacional por temor a disminuir su patrimonio individual.

Se debe entender por elusión fiscal, “La utilización de medios lícitos, es decir, no prohibidos por el texto de la ley, con el objeto de evitar o disminuir el impacto del hecho imponible, y, por tanto, la carga tributaria” (Belisario, 1995, p. 38).

Araujo citado por Villegas explica

No toda ventaja fiscal lograda por el contribuyente constituye una elusión. Para ello es indispensable que haya una distorsión de la

forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de ésta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquella. De otra manera no hay elusión. Puede ocurrir que el contribuyente arregle sus negocios para pagar menos impuestos. Nada lo impide, en tanto no se produzca aquella manipulación del hecho generador en lo que respecta a su vestidura jurídica (1992, p. 386).

La elusión tributaria sería equivalente a economía de opción, lo cual la diferencia de la evasión que consiste en violar la norma tributaria que establece el tributo con la intención de sustraerse de su aplicación. En la elusión tributaria el hecho imponible no nace o lo hace parcialmente mientras que en la evasión el hecho imponible tiene lugar, pero no se cumple la obligación tributaria.

En el caso de la economía de opción el contribuyente se limita a elegir alguna entre diversas formas jurídicas legítimas que el derecho privado pone a su alcance.

Por tanto, una cosa es ordenar los negocios en forma de pagar menos tributos eligiendo la forma jurídica lícita más favorable fiscalmente, y otra cosa diferente es utilizar mañas, manipular el hecho imponible que altere a modifique la vestidura jurídica normal.

La elusión consiste en la realización de actos para no pagar impuestos o pagar menos, pero dentro del marco de la ley.

Por otra parte, la defraudación fiscal consiste en engañar, utilizar actos o maniobras de parte del contribuyente o su representante para burlar el pago del impuesto o la contribución que se deba. Para Belisario y otros (1995) se podrá considerar como la actuación de los contribuyentes

mediante operaciones artificiosas, para burlar la aplicación de la norma tributaria.

Para Villegas

...los dos procederles perjudiciales al Fisco por llevar a liquidaciones impositivas irreales, son la declaración engañosa, es decir, la afirmación o consignación de datos intencionalmente falseados , y la ocultación maliciosa, que puede ser de bienes, documentos o cualquier dato o circunstancia que acredite o incremente la deuda fiscal. (1992, p. 397).

El aspecto subjetivo es fundamental, se necesita la intención de evadir, el conocimiento de parte del contribuyente de la verdad de los hechos y que los presente de forma diferente a la real. Situación contraria es cuando esa conducta engañosa sea por error y dicho error borre la intencionalidad, el hecho entonces deja de ser punible a título de defraudación. La gravedad de la actuación del sujeto justifica la severidad de la sanción, de no ser así, se estaría en presencia de otra infracción mas no de defraudación.

¿Pero qué hacer para evitar la evasión fiscal?

a) Conciencia Tributaria.

El Estado deberá incrementar su rol de educador en el tema de los tributos, debería profundizar las medidas tendientes a informar a la ciudadanía sobre los efectos positivos del pago de los tributos y la nocividad que produce la omisión del ingreso de los mismos. El desconocimiento de las funciones vitales que cumple el Estado para con la sociedad, como la educación, justicia, salud y seguridad, hacen que exista por parte de los

habitantes una especie de apatía sobre la política tributaria y con ello un desinterés social general.

La tarea a desarrollar en este ámbito es inmensa, con un gran abanico de posibilidades, queda en manos del gobierno analizar los costos que pudieran derivar de su inserción en los planes de educación cívica de las futuras generaciones

Para ello es necesario confrontar esta erogación no solo con los costos sociales del incumplimiento y presión social que ejercen en la sociedad los evasores sino también con respecto hacia el contrato social llevado a cabo por el pueblo y el Estado, a fin de que administre los fondos

Para poner en marcha este proceso de conciencia tributaria, es necesario utilizar todas las herramientas al alcance del Estado, a saber:

a) Publicidad Masiva: En este sentido la Administración Tributaria realizaría pautas publicitarias a través de los medios de comunicación orientadas a explicar cuales son las consecuencias directas de la omisión del cumplimiento de las obligaciones tributarias , ilustrando que si el Estado no cuenta con recursos no puede cumplir sus funciones básicas, que esta situación repercute en forma directa en los ciudadanos que realmente necesitan de estos servicios

b) Difusión tributaria: Se debería incrementar la difusión inductiva realizada por el propio SENIAT, llevada ésta a despertar o estimular la conciencia social, poniendo de relieve los beneficios de la menor onerosidad que produce el cumplimiento en término.

3.11. Fundamentos legales

El Estado para generarse recursos económicos establece una relación jurídica con determinado individuo con la idea de sustraer un porcentaje de su patrimonio y que este cumpla con el deber establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, de contribuir con los gastos públicos con cantidades de dinero en base a tributos determinados, cuando se subsume en el hecho imponible que cada uno define.

El Estado hace uso de los recursos necesarios provenientes de su gestión política para desarrollar actividades financieras a través de la explotación y distribución de las riquezas para satisfacer las necesidades públicas (individuales y colectivas).

Crea la plataforma adecuada en cuanto a educación, salud, seguridad social, para el desarrollo de nuevas fuentes de trabajo, crea tecnología propia, garantizando así un mayor control social sobre su gestión.

Desarrolla estrategias de acción concurrente y propulsa estas acciones tendentes a la protección, al desarrollo de la seguridad ciudadana, el deporte, la cultura, el trabajo, y en fin, el bienestar social, para que la economía del país pueda desarrollarse y conducirla hacia un futuro próspero.

Este vínculo jurídico que se establece entre el Estado en las diversas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho que la misma ley prevé se define así en el 13 del Código Orgánico Tributario (C.O.T.) vigente (2001) "La obligación tributaria

surge entre el Estado en las distintas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley”; es la obligación tributaria que surge entre dos sujetos uno activo y uno pasivo definidos igualmente en los artículos 18 y 19 del Código Orgánico Tributario C.O.T.

Artículo 18 “ Es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo”. Artículo 19 “Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”. Este sujeto pasivo contribuyente, responsable está obligado al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales que el Código Orgánico Tributario (C.O.T.) y las leyes especiales imponen.

El ilícito tributario es una acción antijurídica y culpable, la acción del sujeto activo en este caso será también un hecho por comisión u omisión que trasgreda el orden jurídico especial, el tributario, mediante el incumplimiento de normas que pueden referirse tanto al derecho tributario como al derecho tributario formal. La acción ilícita tributaria supone un acto exterior, que debe ser una acción voluntaria dolosa o culposa provocando un resultado el cual es privar al Fisco de un ingreso fiscal.

Analizando el Ilícito Tributario en el Código Orgánico Tributario (C.O.T.) vigente (2001), este señala que sus disposiciones se aplicarán a todos los ilícitos tributarios, con excepción a los previstos en la normativa aduanera, los cuales se tipificarán y aplicarán de conformidad con las leyes respectivas.

A falta de disposiciones especiales de este Título, se aplicarán supletoriamente los principios y normas de Derecho Penal, compatibles con la naturaleza y fines del Derecho Tributario” (Artículo 79 C.O.T. 2001)

El artículo 80 del Código Orgánico Tributario (C.O.T.) vigente establece “La acción u omisión violatoria de normas tributarias, es punible conforme a este Código”, solo así se prevé la evasión tributaria en la legislación tributaria venezolana , distinguiéndola solo como ilícito material (Numeral 3, Artículo 80) y definido mas ampliamente en el artículo 109, Numeral 1 solo en el derecho tributario vigente .

Por tanto, la responsabilidad por ilícitos tributarios es personal, acorde al artículo 84 del Código Orgánico Tributario (C.O.T.) así como también son responsables personalmente de las infracciones y delitos tributarios los autores, coautores según el artículo 86 Código Orgánico Tributario (C.O.T.), además que responderán solidariamente por las costas procesales como lo pauta el artículo 92 del citado Código.

El Código Orgánico Tributario (C.O.T.) vigente (2001) señala que las personas jurídicas responderán por los ilícitos tributarios cometidos y que por la comisión de los mismos serán sancionados con penas restrictivas de la libertad, además que serán responsables los directores, gerentes, administradores, representantes o sindicatos que hayan participado en la ejecución del ilícito (Artículo 90 C.O.T.).

Hay que aclarar en este punto que a quienes se les considera sujeto activo y pasivo en la obligación tributaria intercambian su denominación puesto que desde el momento que el contribuyente no cumple con su obligación tributaria lesiona un objeto jurídico en este caso del Estado (su