

Ecuador

Capítulo V

Ecuador

Juan Carlos Benalcázar Guerrero

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Ecuador. Diploma Superior en Derecho Constitucional y Derechos Fundamentales por la Universidad San Francisco de Quito. Especialista Superior en Tributación y Magister en Derecho Tributario por la Universidad Andina Simón Bolívar. Doctor en Derecho con mención honorífica por la Universidad Nacional Autónoma de México.

Fue Profesor de Derecho Administrativo, Derecho Fiscal y Derecho Procesal Administrativo en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México (2006-2010). Fue profesor de los programas de Especialización Superior, Maestría y Doctorado en Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar (2007-2012). Actualmente, es profesor de Derecho Administrativo y Derecho Procesal Administrativo en la Universidad de los Hemisferios y en la Universidad de las Américas.

Es Miembro fundador de la Asociación Internacional de Derecho Administrativo. Miembro fundador del Foro Mundial de Jóvenes Administrativistas. Miembro de honor de la Asociación Mexicana de Derecho Administrativo. Miembro extranjero del Instituto Colombiano para el Estudio de la Contratación Estatal. Miembro fundador del Instituto Iberoamericano de Derecho Electoral. Miembro fundador del Instituto Ecuatoriano de Estudios de Derecho Administrativo y Social.

Es autor de varios libros, colaboraciones y artículos publicados en el Ecuador en el extranjero.

Ostenta el Premio "José María Velasco Ibarra" otorgado por el Ilustre Municipio del Distrito Metropolitano de Quito por la mejor obra de Derecho Público del año 2007, por el libro "Derecho Procesal Administrativo Ecuatoriano".

Ha sido declarado visitante distinguido por los honorables ayuntamientos de las ciudades de Puebla, Morelia, Veracruz, Jalapa y Tuxpan.

Elementos de la Cultura Tributaria en el Ecuador

Juan Carlos Berruázaiz Guzmán

Sumario: I. Introducción.- II. Aspectos conceptuales de la Cultura Contributiva.- III. La Cultura Contributiva y los principios constitucionales de la tributación.- IV. Algunas consideraciones sobre la cultura tributaria y las aberraciones de la clase política y burocrática.- V. Algunos datos sobre la recaudación tributaria en el Ecuador.- VI. A manera de conclusión.- VII. Bibliografía.

I. Introducción

Las administraciones tributarias suelen acudir frecuentemente a la noción de "cultura tributaria" para que el contribuyente cumpla voluntariamente con sus obligaciones y sea posible una mejor recaudación de los tributos. Incluso, la imaginación publicitaria ha acudido a dicha noción como un eslogan infaltable que trata de convencer al ciudadano de la bondad de cumplir con sus deberes.

La cultura tributaria, en efecto, constituye un elemento que facilitará que el Estado cuente con recursos económicos para financiar el gasto público, porque se apela al conocimiento y al elevado contenido ético y cívico que se encuentra implicado. No obstante, también es necesario reflexionar sobre los condicionantes que imponen a la conducta tributaria la conducta moral de los gobernantes y la calidad de la gestión pública del Estado.

En nuestra opinión, la cultura tributaria debe tener una suerte de "hábitat" natural, que no es otro que aquel que proviene de la conducta moralmente deseable de los servidores públicos y del eficaz y eficiente funcionamiento de la Administración Pública. Cuando estos aspectos presentan situaciones negativas y no apetecibles, y a pesar que ello no obsta un posible aumento en

la recaudación, esto último se deberá a otro tipo de factores, como la amenaza de sanción o el intervencionismo del Estado, que poco tienen que ver con la verdadera cultura tributaria

En el presente trabajo se expondrá, en primer término, sobre algunos elementos conceptuales de la cultura tributaria. Posteriormente, se la pondrá en el contexto que brindan los principios constitucionales de la tributación. Finalmente, se realizará una exposición crítica sobre las condiciones morales y de buena administración pública que hacen posible hablar de auténtica cultura tributaria y no de un incremento de la recaudación fundado en la fuerza y en la coacción.

II. Aspectos conceptuales de la Cultura Contributiva

La palabra "cultura", en las acepciones que son pertinentes al tema de este trabajo, significa "Conjunto de conocimientos que permite a alguien desarrollar su juicio crítico", o bien, "Conjunto de modos de vida y costumbres, conocimientos y grado de desarrollo artístico, científico, industrial, en una época, grupo social, etc."¹

Ahora bien, al hablar o referirse a la cultura tributaria, se quiere expresar la conducta debida que se espera del contribuyente frente al acreedor tributario, esto es, frente al Estado, una persona pública, o en general, la Administración Tributaria. Dicha conducta debe partir de un adecuado grado de conocimientos sobre los derechos y obligaciones del contribuyente.

En el Ecuador, la Constitución de la República establece que uno de los deberes de los ecuatorianos es pagar los tributos establecidos en la ley.² De este modo se incorpora, con rango constitucional, una obligación cuyos fundamentos político-financiero, ético y jurídico despiertan gran interés académico y explican la necesidad de cultivar la denominada cultura tributaria.

Desde una perspectiva ética, las obligaciones tributarias constituyen un deber moral fundado en la *justicia*, y más precisamente, en la *justicia legal*. Como manifiesta Dabin, la justicia legal regula los actos de los individuos respecto de la sociedad política, "va de los miembros a la sociedad", de tal forma que exige que las personas ajusten su comportamiento a las exigencias del bien común, toda vez que el hombre vive y se perfecciona en sociedad.³

1 Roca Acosta, E. (2011). *Diccionario de la Lengua Española*. 2da ed. Madrid: Espasa Calpe. (pp. 1, 2).

2 Constitución de la República del Ecuador (1998). Art. 130. El deber de los ecuatorianos es pagar los tributos establecidos en la ley.

3 Dabin, J. (1957). *El deber de los miembros de la sociedad política*. (pp. 1, 2).

3 Dabin, J. (1957). *El deber de los miembros de la sociedad política*. (pp. 1, 2).

En este sentido, y como expresa el autor citado,

Al Estado, como organización, le debe el individuo ciudadano, en primer lugar, lo que es necesario para su existencia, para su defensa y para la constitución y buen funcionamiento de sus órganos: los impuestos, el servicio militar, cierta participación en las funciones públicas, en suma, las "ayudas y subsidios" que el Estado, persona moral, sólo puede obtener de sus miembros, personas físicas; también debe el individuo al Estado, si es gobernante, el cumplimiento exacto y fiel de sus funciones; y si es gobernado, la obediencia a las leyes y a las órdenes legítimas de la autoridad. Estas son otras tantas exigencias, propiamente societarias, válidas para cualquier sociedad, privada o pública.⁴

La cultura tributaria, en nuestra opinión, debe partir de una toma de conciencia sobre los deberes morales que se derivan de la convivencia y de la organización social. Según Sergio Francisco de la Garza, la *solidaridad* y la *subsidiaridad* –valores que se derivan de la justicia– constituyen principios fundamentales de la vida en sociedad política. La solidaridad, en palabras del autor citado, puede enunciarse así:

[...] es la cooperación efectiva, regulada por las leyes y garantizada por la autoridad, de los distintos miembros de la sociedad para la consecución del bien común, o también, la conveniente colaboración de las formas subordinadas de la sociedad en la realización del bien común de la forma superior. La validez de este principio afecta en primer lugar a las relaciones de los individuos con la comunidad o sociedad a la que están inmediatamente unidos (la familia), así como a las relaciones de las formas sociales subordinadas con las sociedades superiores.⁵

Por su parte, la subsidiaridad significa que el Estado debe atender a las necesidades que son incapaces de satisfacer los individuos o los grupos y dejar a la responsabilidad de éstos lo que pueden cumplir con su propio esfuerzo.⁶

Desde el punto de vista político-financiero, las implicaciones y exigencias del bien común determinan que la autoridad pública tenga necesidad de realizar gastos para alcanzar los objetivos públicos y servir a las necesidades colectivas, de modo que debe encontrar fuentes de recursos e ingresos. Los

⁴ Véase, por ejemplo, p. 100.

⁵ Véase la Garza, op. cit. p. 100.

⁶ Véase, por ejemplo, p. 100.

tributos, en efecto, constituyen “La mayor parte de los ingresos con los cuales los países no colectivistas cubren sus erogaciones”, como dice Héctor Villegas.⁷

La cultura tributaria, sin ningún género de duda, facilita que el Estado cuente con oportunos recursos para cumplir con sus fines, porque contar con una sólida conciencia del contribuyente sobre sus obligaciones tributarias, permitirá la oportuna y suficiente recaudación de medios económicos para financiar el gasto público.

Por último, desde una perspectiva jurídica, se considera a la cultura tributaria en función de las relaciones de Derecho que existen entre el contribuyente y el Estado o acreedor del tributo. En este sentido, implica el conocimiento de los deberes y derechos que tiene el contribuyente frente a la Administración Tributaria, en especial, de los fundamentos constitucionales de la tributación, de tal modo que el contribuyente y la Administración Tributaria puedan desarrollar un juicio crítico sobre los aspectos tributarios y lograr el imperio de la justicia en sus relaciones.

III. La Cultura Contributiva y los principios constitucionales de la tributación

La potestad tributaria –como toda potestad– constituye un conjunto de facultades de actuación que el ordenamiento jurídico otorga al Estado y a la Administración, y que les habilitan para obrar, confiriéndoles al efecto poderes jurídicos.⁸

En materia tributaria, la potestad de que hablamos comprende la atribución de crear tributos, la de determinación y liquidación de los mismos, además del potencial de todos los mecanismos e instrumentos necesarios para la recaudación. Todas estas prerrogativas se ejercen siempre con recaudos legales, mas existe siempre el llamado *principio de constitucionalidad del Derecho Tributario*, que implica:

Una sumisión a las características esenciales del orden jurídico que nos rige, pues se enuncia diciendo que no basta con que la relación jurídico - tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar contradecirlos. Dicho en otras palabras, siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional

⁷ Villegas Héctor, *Tratado de Finanzas, Economía Financiera y Tributaria*, 3ª ed., Buenos Aires, Espasa, 1982, p. 100.

⁸ Cf. Llamas, De Entero, Estado y Hacienda, *Tratado de Finanzas, Economía Financiera y Tributaria*, 12ª ed., México, Trócaire, 1978, p. 100.

que demuestre que se ha dado, cumplimiento al expedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía normativa.⁹

El principio de constitucionalidad abarca diversos aspectos que no se limitan a la sola determinación de quienes ostentan la potestad tributaria y dentro de qué límites. Tal postulado se extiende a la definición teleológica del tributo y los derechos y obligaciones del contribuyente, que son propias de un régimen tributario correctamente articulado.

En el Ecuador, el artículo 300 de la Constitución de la República instituye los principios básicos del régimen tributario ecuatoriano, además de que establece la finalidad esencial del tributo.¹⁰ Entre los principios constitucionales de la tributación, se destaca el principio de reserva de ley o principio de legalidad que se refiere el artículo 301 de la Constitución¹¹ y que también se contempla en el artículo 3 del Código Tributario, que su parte medular dice:

Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrá establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.

Como bien lo denota Valdés Costa,

todo tributo tiene su finalidad, que podrá ser simplemente la de obtener ingresos –a los cuales corresponde la calificación de fiscales o el de provocar determinados efectos en el campo económico o social, ajenos a las necesidades fiscales; por ejemplo, proteger la industria nacional (derechos aduaneros), estimular el ahorro y las inversiones (incentivos), provocar desviaciones de los factores productivos a sectores que se consideran más convenientes (sobre imposición a los latifundios y exoneración a las industrias nacionales o nuevas), redistribuir la riqueza (impuestos progresivos a la renta y al capital) o prohibir o limitar de hecho consumos que se consideran inconvenientes (impuestos a las bebidas o al tabaco).¹²

Los principios de legalidad, igualdad, proporcionalidad y generalidad se destacan como directrices básicas de justicia tributaria. En efecto, y como lo

⁹ Antón Vicens, Adell, *La Ley Tributaria*, 2ª ed., Marcial Pons, 1998, p. 10.

¹⁰ Constitución de la República del Ecuador, art. 300. El régimen tributario garantizará los principios de universalidad, progresividad, eficiencia, imparcialidad, administración, transparencia, equidad, solidaridad, sostenibilidad y armonización con los intereses de los ciudadanos.
La política tributaria promoverá la actividad económica y social, la inversión y el desarrollo en bienes y servicios, el ahorro, el empleo, la igualdad y la equidad, la justicia y la sostenibilidad.

¹¹ Constitución de la República del Ecuador, art. 301. Sólo por ley de la función legislativa y mediante ley aprobada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar o extinguir tributos, impuestos, anticipos, tasas, otros conceptos que constituyen la carga tributaria, sus bases y procedimientos de cobro, y su régimen de exención, devolución y devolución de impuestos.

¹² Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, 2ª ed., Ecuarrunari, 1998, p. 10.

dice el artículo 3º del Código Tributario, el que no haya tributo sin ley y que esté no tenga carácter retroactivo, significa una aplicación del derecho de seguridad jurídica y un freno a la arbitrariedad de quienes ostentan el poder público. Por otra parte, establecido el tributo, debe adecuarse a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, o incluso exonerarse, pues repugna a la más elemental razonabilidad que todos los ciudadanos, de distintas condiciones económicas, contribuyan en igual medida, con el riesgo de provocar nefastos desequilibrios sociales. Por último, la ley tributaria, como toda ley, es general, no discrimina arbitrariamente, se aplica a todos y para todos los que se encuentran en la hipótesis que constituye el hecho generador del tributo.

En lo que se refiere a la cultura tributaria, es fundamental para su construcción el conocimiento de los alcances y límites de la potestad tributaria, que del lado del contribuyente se traducen en derechos frente al ejercicio del poder público. Bien es verdad que el individuo tiene inexcusables obligaciones de justicia frente a la sociedad política, pero no es menos cierto que la justicia también implica la moderación en el ejercicio de la autoridad pública, y concretamente, el establecimiento de tributos justos y la determinación precisa de las obligaciones y deberes tributarios.

Una cultura tributaria, en suma, no significa que el contribuyente deba adoptar conductas sumisas frente al acreedor tributario o que la Administración Tributaria pueda recaudar de modo discrecional, según su entender o en atención a las vicisitudes del momento, o en fin, que el poder público en su aspecto tributario pueda pasar por alto la juridicidad y la racionalidad. En suma, consideramos que la cultura tributaria no se opone a la libertad y a la justicia y bien puede decirse que también se extiende esa manifestación cultural hacia la exigencia de una corrección en el comportamiento de la Administración Tributaria frente al contribuyente.

En especial, debe destacarse la necesidad de que el sistema tributario y el conjunto de los tributos cumplan con los dictados de los principios de proporcionalidad y de capacidad contributiva. Estos postulados son también conformes con la justicia, como lo es también el deber de tributar.

La justicia de la tributación no se mide sólo cuando un tributo en particular –impuesto a la renta, al valor agregado, etcétera– es diseñado según las limitaciones de los susodichos principios, sino que también, mucho más aun, *cuanto la totalidad de la carga tributaria que el común de las personas soporta no afecta a su estabilidad económica, es decir, cuando el conjunto*

de las obligaciones tributarias que los individuos de un país deben cumplir es proporcional y conforme a la capacidad contributiva. Bien puede, por ejemplo, el impuesto a la renta ser proporcional al ingreso de una persona de ingresos medios, pero ello no significa necesariamente que los que esta persona paga por los todos los tributos sea proporcional y adecuado a su capacidad contributiva porque la suma de todos los tributos que paga perfectamente puede ser irracional e injusta.

En este sentido, por más que se apele a la cultura tributaria para exigir el pago de los tributos, existirá una resistencia del contribuyente –incluso moralmente justificada– dado que la carga tributaria total afecta al bienestar de la persona o le entorpece su desarrollo y desenvolvimiento individual y familiar.

IV. Algunas consideraciones sobre la cultura tributaria y las aberraciones de la clase política y burocrática

¿Puede construirse una cultura tributaria en un contexto social de corrupción, dispendio de recursos públicos o de mediocridad en el ejercicio de la autoridad pública?

La respuesta negativa se impone. Jamás puede crearse una cultura tributaria cuando el ciudadano percibe altos índices de inmoralidad en el sector público.¹³ Tampoco podrá animarse al pago voluntario, animoso y cívico de los tributos si el ciudadano que paga advierte, al mismo tiempo, la desmejora en las obras y servicios públicos, o bien, la prepotencia del funcionario, su incapacidad y mediocridad, así como la ineficacia e ineficiencia generalizada de la clase política y burocrática. Menos aún puede hablarse de cultura tributaria y apelarse a ella en situaciones de violación constante al orden jurídico y a la institucionalidad democrática.

En nuestra opinión, sólo de cínica puede calificarse a la exigencia de pagar tributos, a guisa de “cultura tributaria”, cuando el Estado de Derecho está en crisis o cuando campea la corrupción, el favoritismo, la prepotencia, el autoritarismo, la falta de preparación de los servidores públicos o la ausencia de compromiso con el interés general y el bien común.

Peor aún puede hablarse del deber tributario, propio de una recta conciencia cívica, cuando las aberraciones de la clase política y burocrática implican que el contribuyente financie los intereses particulares de un privilegiado grupo –aspiraciones egoístas muchas veces disfrazadas de “intereses generales” por

13. Examen Benchmarking Internacional en el año 2013. El Índice de Percepción de Corrupción (IPC) en el mundo de percepción de la corrupción con un puntaje de cada 100 (0) indica que el valor percibido (porcentaje) de normalidad de la corrupción es de 70. El puntaje de 0 indica que la corrupción es total. Fuente: www.transparencia.org.mx

la habilidad de la palabra-, o el dispendio de fondos públicos en actividades prescindibles –como la absurdo e ingente gasto en propaganda del gobierno, en la promoción de las autoridades de turno o en el marketing electoral del partido dominante-, o bien, para reparar el déficit o las menguas de quienes se enriquecen impunemente del robo del dinero público o abusan de los bienes y recursos del Estado o de las entidades públicas.

A estas circunstancias pueden sumarse la excesiva carga tributaria total que soporta el ciudadano común. En estas circunstancias, absolutamente negativas, mal se puede hablar de una verdadera cultura tributaria porque bien puede ser moralmente permisible la elusión y, mucho más aun, porque el cobro del tributo que se percibe como injusto e ilegítimo sólo puede lograrse con la fuerza de la sanción o de la persecución de los órganos recaudadores de la Administración Tributaria. Definitivamente, nada compatibles son el temor a la sanción o la presión con el juicio crítico y la conciencia cívica y moral que implica la auténtica cultura tributaria.

V. Algunos datos sobre la recaudación tributaria en el Ecuador¹⁴

Según se puede leer en la página electrónica oficial del Servicio de Rentas Internas de la República del Ecuador, la finalidad institucional de esta entidad pública es:

[...] consolidar la cultura tributaria en el país a efectos de incrementar sostenidamente el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

También se indica en el lugar indicado que el mandato y compromiso del Servicio de Rentas Internas es:

Contribuir a la construcción de ciudadanía fiscal, mediante la concientización, la promoción, la persuasión y la exigencia del cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el marco de principios y valores, así como de la Constitución y la Ley; de manera que se asegure una efectiva recaudación destinada al fomento de la cohesión social.¹⁵

En los últimos años, especialmente, desde el año 2007, el Ecuador experimenta un aumento evidente en la recaudación de los tributos, en especial, de impuestos. Según datos obtenidos del Servicio de Rentas Internas, entre el año 2000 y 2006, se recaudaron por impuestos un total

¹⁴ El portal de cultura tributaria del Servicio de Rentas Internas que es un sitio muy interesante para la obtención de información y datos estadísticos de la entidad.
Licdo. Atilan Gómez Valdivia es el autor de este artículo que se publicó en el sitio de Prodecon.

¹⁵ Servicio de Rentas Internas del Ecuador. <http://www.sri.gob.ec>

neto de USD\$21.334.205,131 dólares, mientras que entre 2007 y 2013, la recaudación total neta fue de USD\$58.221.852.675 dólares, como se aprecia en esta tabla:

AÑO	TOTAL RECAUDADO (DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA)
2000	1.659.000.500
2001	2.345.653.400
2002	2.705.548.800
2003	2.908.089.311
2004	3.264.659.987
2005	3.929.000.970
2006	4.522.252.163
Total	21.334.205.131
2007	5.144.110.492
2008	6.194.511.064
2009	6.693.253.574
2010	7.864.667.902
2011	8.721.173.296
2012	11.090.656.509
2013	12.513.479.838
Total	58.221.852.675

No obstante, también el índice de percepción de la corrupción sitúa al Ecuador en un preocupante lugar a nivel mundial.¹⁶ En efecto, en lo que va desde 2007 a 2013, se denunciaron varios casos en los que existió grave sospecha de inmoralidad y que alarmaron a la opinión pública, como el asunto de los "Pativideos", que pretendían probar que el Ministro de Economía intervino en una supuesta especulación financiera; el caso de los contratos adjudicados al hermano del Presidente de la República; la compra de ambulancias por el Ministerio de Salud con presuntas irregularidades; el sospechoso préstamo de USD\$ 800.000 a un empresario argentino por parte de un banco administrado por el Estado, tema que llegó a involucrar a un familiar del Presidente de la República; y, el presunto mal uso de fondos públicos por el Ministro de Deportes.

Por otra parte, se incrementó el gasto público, como lo pone de evidencia, por ejemplo, el incremento de ministerios y de entidades públicas. Así, en el año 1994 existían 14 ministerios, en la actualidad son 28 ministerios y 9 secretarías de Estado, sin contar numerosas entidades nuevas. Ello significó un lógico incremento de servidores públicos, y por ende, del monto de sueldos y salarios, que en el año 2000 fueron de USD\$707 millones de dólares frente a USD\$8.354 millones de dólares en el año 2012.¹⁷

16 [Transporte y movilidad, agosto 2014](#)

17 [El Servicio de Rentas Internas, Ministerio de Finanzas, <http://www.mif.gov.ec>](#)

- Multa;
- Clausura del establecimiento o negocio;
- Suspensión de actividades;
- Decomiso;
- Incautación definitiva;
- Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos;
- Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones; y,
- Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos.

VI. A manera de conclusión

La principal idea que deseamos destacar de lo que queda expuesto es que la cultura tributaria debe nacer de la *conciencia moral y cívica de los ciudadanos*. Para hablar de los buenos hábitos del contribuyente y del juicio crítico sobre sus derechos y obligaciones, es necesario fomentar la educación en las virtudes sociales y cívicas, de modo que el acatamiento del deber sea, ante todo, voluntario. La cultura tributaria, por el contrario, no es propia de quienes actúan con el peso de la coacción, de la fuerza, o de quienes consideran injusta e ilegítima la carga que se les impone.

La idea de cultura tributaria, por tanto, exige que el Estado tenga un elevado grado de moralidad, de eficacia y de eficiencia. Consideramos que el fomento de la cultura tributaria debe tener como evidente contraparte la lucha auténtica y decidida contra la corrupción y el abuso de los recursos públicos. Esto debe manifestarse, no en los puros discursos elaborados por los expertos en la mercadotecnia política –nada reales y por demás interesados– sino en resultados visibles y francos.

Además, la cultura tributaria también se crea cuando el ciudadano observa que el sacrificio de su patrimonio se compensa con el aumento del bienestar general y con el cumplimiento de los objetivos y cometidos públicos. Por el contrario, la cultura tributaria descenderá –por decirlo de algún modo– cuando el incremento en los ingresos públicos por vía tributaria no se corresponden con las aspiraciones de la sociedad, y en suma, con el bien común.

Es evidente que en un ambiente social perverso y negativo, donde campea la corrupción y la mediocridad, que se suma al ingente gasto público innecesario, sólo se podrá hablar de un mero *aumento en la recaudación*, hecha por medio

de la fuerza, el control y el autoritarismo, pero nunca de auténtica cultura tributaria.

En definitiva, en la construcción de la cultura tributaria es papel importante, por no decir fundamental, el de la autoridad pública, del gobernante, del funcionario y del Estado, porque la cultura tributaria no se crea con la presión, la fuerza o la amenaza, sino con el ejemplo, la práctica de las virtudes sociales, el cumplimiento celoso del deber y con la propia conducta moralmente buena y aceptable del servidor público y del gobernante.

VII. Bibliografía

AGENCIA PÚBLICA DE NOTICIAS DEL ECUADOR Y SURAMÉRICA, http://www.andes.info.ec/es/noticias/presupuesto-2014-ecuadoresta-financiada-falta-poco-cubrir-2015-afirma-ministro.html?utm_source=feedburner&utm_medium=feed&utm_campaign=Feed%3A+andes+%2B+Agencia+P%C3%BAblica+de+Noticias+del+Ecuador+y+Suram%C3%A9rica%29.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 13ª ed., México, Themis, 1998.

CÁMARA DE COMERCIO DE GUAYAQUIL, *Boletín Económico*, Guayaquil, febrero de 2011, <http://www.lacamara.org/prueba/images/boletines/2011%20feb%20be%20versinaliccg%20pge%202011%20parte%201%20financiamiento.pdf>.

DABIN, Jean, *Teoría General del Derecho*, trad. de Francisco Javier Osset, Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1955.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, 12ª ed., Madrid, Thomson-Civitas, 2004, t. I.

GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*, 24ª ed., México, Porrúa, 2002.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, 22ª ed., Madrid, Espasa Calpe, 2001, t. I.

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, <http://www.sri.gob.ec/de/67>.

_____, MINISTERIO DE FINANZAS, <http://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2013/08/SPNF1.pdf>.

TRANSPARENCY INTERNATIONAL, <http://www.transparency.org/country/#ECL>

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR, SEDE ECUADOR, PROGRAMA ANDINO DE DERECHOS HUMANOS, *Informe sobre Derechos Humanos Ecuador 2012*, <http://www.uasb.edu.ec/UserFiles/369/File/InformeDDHH2012.pdf>.

VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, 2ª. ed., Bogotá, Temis, 1996.

VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiera y Tributario*, 5ª. ed., Buenos Aires, Depalma, 1992.