

Análisis Crítico de la Recaudación y Composición Tributaria en Ecuador 2007-2012

CuestasJ.*; Góngora S.*

* Escuela Politécnica Nacional, Facultad de Ciencias Administrativas, Quito, Ecuador
e-mail: {javier.cuestas@epn.edu.ec; stevens.gongora@epn.edu.ec}

Resumen: El presente artículo analiza descriptiva y críticamente la evolución de la composición y recaudación tributaria en el Ecuador entre 2007 y 2012. Este cambio está enmarcado dentro del redireccionamiento de la política fiscal impulsada por el actual gobierno, en la búsqueda por lograr un sistema impositivo más equitativo y progresivo, elementos ampliamente priorizados en el Plan Nacional para el Buen Vivir (PNBV). En lo referente a la presión fiscal o “carga impositiva” existe un notable incremento que parece acercarse cada vez más a los niveles de la región. También existe una amplificación de la recaudación tributaria cuyo objetivo es alcanzar una mayor participación de los impuestos directos en el sistema impositivo nacional. Empero, luego del análisis y contraste del cumplimiento de las metas del PNBV 2009-2013 y la revisión de las nuevas metas planteadas en el PNBV 2013-2017 es evidente que aún existen asignaturas económicas y sociales pendientes en esta nueva etapa de política tributaria en el Ecuador.

Palabras clave: Composición Fiscal, Impuestos, Política Fiscal, Presión Fiscal, Recaudación fiscal, Teoría Crítica

Abstract: This article analyzes, descriptively and critically the development of the composition and tax collection in Ecuador between 2007 and 2012. This change is framed within the redirection of fiscal policy promoted by the current government, in the search to achieve a more equitable and progressive tax system, widely prioritized elements in the National Plan for Good Living (PNBV). Regarding to the tax burden or “fiscal pressure” there is a significant increase that seems to get ever closer to the levels in the region. There is also an amplification of tax collection which aim is to achieve a greater participation of direct taxes in the national tax system. However, after the analysis and contrast of the goals achievement of PNBV 2009-2013 and after the review of the new targets set in the 2013-2017 PNBV, clearly there are still unresolved economic and social subjects in this new phase of tax policy in Ecuador.

Keywords: Critical Theory, Fiscal Policy, Fiscal Pressure, Tax Collection, Tax Composition, Taxes

1. INTRODUCCIÓN

Los impuestos representan la forma más directa en que la política fiscal actúa sobre la distribución del ingreso. La preocupación de los gobiernos por aumentar la presión fiscal (peyorativamente denominada “carga impositiva”) de los contribuyentes, no es algo nuevo, pues mediante un sistema de impuestos se logra en última instancia financiar el gasto público[10].

Si bien la idea general sobre los impuestos se ha enfocado en su rol de proveedor de ingresos, en los últimos años el tema de la equidad ha cobrado mayor importancia. Este es un diagnóstico con el que ya se contaba desde 2007 en Ecuador, de ahí que sus mandatos y *tax planning* pongan énfasis en la reducción de desigualdades a través del diseño de un aparato estatal eficiente. Empero, aún existen opiniones divididas respecto de si en realidad dicha planificación y ejecución gubernamental ha cumplido con sus objetivos y sobre cuáles han sido sus efectos colaterales. Es importante entender el papel de los impuestos en una política redistributiva de la riqueza de cualquier gobierno, por tanto, nos cuestionamos si

la experiencia ecuatoriana de los últimos seis años ha logrado rediseñar su sistema impositivo para incluir más impuestos directos y progresivos tal como lo manda la Constitución y el Plan Nacional para el Buen Vivir (PNBV) y sobretodo cuáles han sido los efectos directos e indirectos sobre la sociedad. Al tratarse de un tema con múltiples aristas, el presente trabajo reduce su explicación a los principales impuestos: Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a la Renta (IR), Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) e Impuesto a Salida de Divisas (ISD); no se consideran otros tributos como los de tipo arancelario.

El análisis partirá de un enfoque descriptivo comparando los datos desde 2007 hasta 2012, para luego esbozar algunas críticas en cuanto al poder del Estado para legitimar su intervención en la economía a través de impuestos; y sobre los sectores beneficiados y afectados que se encuentran más allá de los números dentro del contexto de esta nueva política tributaria. El presente artículo constituye un esfuerzo, ciertamente perfectible de poner en práctica la Teoría Crítica alrededor del concepto de impuestos y más palpablemente del poder del Estado a través de la política fiscal.

2. MARCO TEÓRICO

2.1 Teoría Crítica

La teoría crítica se refiere como tal a la Escuela de Frankfurt. Aquí sus miembros inmersos en la tradición de la teoría marxista, se comprometieron a desplegar y proteger su forma genuina y sus ideas. Los autores de esta teoría parten de la premisa de que los sujetos observadores, así como, los objetos observados de la ciencia están creados socialmente y deben ser analizados y explicados dentro de su contexto histórico-social [17]. Horkheimer, uno de sus representantes emblemáticos señala acertadamente que la teoría crítica ha tenido siempre una doble tarea: designar lo que debe ser cambiado y conservar determinados momentos culturales [20]. Por otra parte, ella debe describir el proceso del cambio al que está sometido nuestro mundo. La crítica puede marcar las vías que hemos de sortear, o, en el peor de los casos, logra poner en evidencia el precio que se pagará por tal o cual progreso.

Horkheimer concibe la crítica de una forma natural que a la vez le dota de un poder considerable. Según [57] la crítica es, en esencia, criba, disección, discernimiento, y por medio de ella se mantiene vigente toda la capacidad de la Teoría Crítica. Entiende que la crítica no instaura los medios pero sí es capaz de marcar, aunque a veces de un modo negativo, aquello que debería evitarse. Ergo, la crítica es un componente más dentro de la sociedad, y deberá estar atenta a todos los procesos que se produzcan dentro de la misma, intentando dentro de sus límites, expresar aquello que no se debe dar en la sociedad y lo que se ha de mantener.

2.2 Presupuesto General del Estado

El Presupuesto General del Estado (PGE) es el principal documento económico de la nación y es la herramienta indispensable de la política económica. Está conformado de dos partes: el ingreso público y el gasto público. El buen funcionamiento de la economía de un Estado depende del equilibrio de estas dos variables. Una parte fundamental de las finanzas públicas son los ingresos. Éstos pueden provenir de varias fuentes: las contribuciones (tributos), derivados de la deuda pública, o bien de la empresa pública [18]. Los ingresos del PGE de un país se pueden clasificar según el tipo de ingreso, de la siguiente manera: corrientes, de capital y financieros. Los ingresos *corrientes* corresponden a los impuestos, las tasas y los ingresos patrimoniales. Los ingresos *de capital* corresponden a los ingresos por venta de activos reales de propiedad pública y la transferencia de capital; y los ingresos *financieros* corresponden a aquellos derivados de la venta de acciones, préstamos del exterior o creación de dinero. Los gastos por su parte, continuando la misma lógica de los ingresos pueden ser: corrientes, de capital y amortizaciones. Los gastos *corrientes*, hacen referencia generalmente al pago de sueldos y salarios de funcionarios públicos; los gastos *de capital*, se asocian a las inversiones en obra pública; y los gastos *de amortización* corresponden al pago de intereses de los préstamos recibidos [36] [26].

Además, podríamos identificar *grosso modo* tres objetivos básicos del PGE, estos son: la asignación de los recursos, destinados a la prestación de servicios públicos de carácter esencial para los ciudadanos; la distribución de la renta, es decir la repartición equitativa de ingresos según criterios de población y de las entidades territoriales; y, la contribución de la estabilidad y desarrollo económico, a través de la influencia del Estado en el sector privado mediante la generación de empleo y la mejora del nivel de vida de los ciudadanos. Por otro lado, la forma obvia de evaluación de un presupuesto es mediante un balance. En el caso del PGE este análisis puede arrojar tres resultados fiscales: superávit, cuando los ingresos son mayores que los gastos; déficit: cuando los gastos son mayores que los ingresos; y, equilibrio: cuando los ingresos y los gastos son iguales. En teoría, la política fiscal debe estar orientada al equilibrio, en un escenario en el que los gastos se limiten al nivel de ingresos, pero esto en la práctica no ocurre con frecuencia [36] [41].

2.3 Teoría de la Tributación

Entendemos a los tributos como las prestaciones que el Estado recibe en dinero, bienes/servicios, determinados por la ley, en función de la capacidad económica y de contribución de los ciudadanos. Estos tributos están orientados a financiar los servicios públicos y otros propósitos de interés general [36]. Una revisión de varios sistemas tributarios (México, Argentina, Ecuador, Brasil, Bolivia, España, Perú) y de la bibliografía académica disponible nos permite afirmar que existe cierto acuerdo al momento de señalar cuáles son los tipos de tributos, aunque cabe notar que cada país presenta determinadas particularidades. El consenso de los tipos de tributo recae en: los impuestos, las tasas, y las contribuciones especiales. Estos pueden ser de varios géneros y pueden gravar o aplicarse sobre: el gasto o el consumo; sobre el ingreso de los contribuyentes; o por concepto de unaprestación dada por el Estado.

Las tasas son tributos que pagan las personas por la prestación directa de un algún servicio por parte del Estado, como por ejemplo la educación, la sanidad o la asistencia social. Son muchas y diversas las tasas, desde las de se pagan por obtener una cédula de ciudadanía o un pasaporte; incluso las tasas municipales como las que se pagan por el retiro de automóviles mal estacionados. Por otra parte, las contribuciones especiales hacen referencia a las cantidades pagadas por los ciudadanos que resultan beneficiados por una obra o inversión del sector público, como por ejemplo: pavimentación, obras y sistemas de agua potable, obras de alcantarillado, entre otras. Dicho de otra forma, como consecuencia de la realización de obras públicas el sujeto pasivo obtiene un aumento de valor de sus bienes y es sobre este beneficio real o presuntivo sobre el cual recae el objeto de contribución [36] [24].

2.3.1 Impuestos

Para [29] el impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (en general en dinero), a favor del Estado y de los entes menores subrogados (...) en virtud de una disposición legal, siendo fijadas las condiciones para la prestación de un modo autoritario (unilateral) por el sujeto activo de la relación tributaria. Referencia [34] resumen claramente lo dicho anteriormente al interpretar el impuesto como la aportación coercitiva que los particulares hacen al sector público, sin especificación concreta de las contraprestaciones que deberán recibir. Con base en el trabajo de [18] reconocemos cinco elementos de un impuesto.

Primero, el *sujeto activo*, es decir el Estado, que tiene el poder fiscal derivado de su soberanía para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Segundo, el *sujeto pasivo*, un ente económico (nacional o extranjero, público o privado, persona natural o jurídica) con la obligación de contribuir en función de lo que dicta la ley. Tercero, el *objeto material* del impuesto, entendido como el medio de transmisión monetaria, es decir, el dinero. Cuarto, la *causa y los fines* del impuesto, donde generalmente se distinguen dos causas: la ley, y la necesidad del Estado de juntar ingresos para la ejecución de sus atribuciones. De igual manera, se identifican dos efectos de los impuestos: el fiscal, es decir, recaudación; y el de ordenación, la influencia en las conductas individuales y colectivas necesarias para conseguir determinados objetivos básicos del Estado. Y finalmente el quinto elemento, la *forma de transmisión* del impuesto, caracterizada por la obligatoriedad y a la ausencia de contraprestación.

Los impuestos, sin duda son los tributos de mayor importancia en cuanto a su potencial de recaudación y a diferencia de los otros tipos de tributos, se apoyan en el principio de equidad. Los impuestos, en función de su *equidad* se clasifican en: proporcionales (planos), progresivos o regresivos. Un impuesto proporcional, es aquel en el que los agentes pagan el mismo porcentaje de la base imponible, independientemente de su renta o riqueza [22]. Un impuesto progresivo es aquél en que la tasa tributaria aumenta juntamente con la base imponible, de tal manera que exige un mayor aporte mientras mayor sea el nivel de renta o riqueza [4]. Un impuesto regresivo es aquel cuya tasa es fija o uniforme; es decir que no crece según la cuantía del hecho gravado, pero que se expresa porcentualmente respecto de éste [13]. Según el *objeto de aplicación*, los impuestos se clasifican en: directos e indirectos. Los impuestos directos se aplican a la riqueza y el ingreso por el solo hecho de existir. En cambio los tributos indirectos los gravan en el proceso de su circulación [4]. Visto de otra manera, los impuestos directos son aquellos en los que el contribuyente recibe la carga del impuesto, siendo imposible trasladados a un tercero.

2.3.2 Principios de la Imposición

El desafío de todo sistema tributario es principalmente la prevención y control de la evasión y elusión de los tributos, así como la sanción al cometimiento de infracciones tributarias [9]. La teoría fiscal cuenta con un conjunto de principios de la imposición que deben regir a los sistemas tributarios. Para [18] estos principios varían dependiendo del papel que se asigne a tales sistemas desde un punto de vista ideológico, así como desde la perspectiva de la política económica. Si bien existe variedad en cuanto y en tanto los principios de la imposición, de los aportes de [18], [29],[28] y [27] resumimos a continuación los que consideramos principios comunes.

El primer principio es la *suficiencia impositiva*, hace referencia a la capacidad del sistema tributario de recaudar la cantidad suficiente de recursos para cubrir los gastos públicos. En [36] se señala que una política tributaria que cumple con este principio debe tener, tres características adicionales: la generalidad de los tributos, es decir, que sean para todos; la determinación justa de las exenciones; y la amplitud de las bases económicas y de los sujetos alcanzados por los tributos. Otro principio es la *flexibilidad*, el cual implica la adecuación de la estructura impositiva en relación con las variables de ingreso nacional. Una de las principales exigencias impositivas para lograr dicha flexibilidad es la preferencia del impuesto progresivo sobre la renta. El tercer principio es la *equidad fiscal*. Existen dos tipos básicos de la equidad tributaria: la equidad vertical, que significa que cuando dos personas tienen distinta capacidad contributiva, la de mayor capacidad debe pagar proporcionalmente más impuestos; y la equidad horizontal, en donde dos personas de similar capacidad contributiva deben ser gravadas de igual manera [10]. Básicamente hace referencia a los impuestos progresivos y regresivos. El siguiente principio es la *simplicidad*, el cual hace referencia a una estructura técnica funcional y eficiente. Para lograr este objetivo se requiere la comodidad, los costos no elevados y justificados, el conocimiento de los contribuyentes sobre las obligaciones tributarias y la simplificación de la imposición. Según [18] tanto la inversión privada como el ahorro privado se ven estimulados cuando existe un sistema fiscal que permite conocer previamente y con exactitud las consecuencias impositivas de cualquier acto.

Y finalmente, el último principio es la *neutralidad*, hace referencia a que la aplicación de los tributos no debe alterar el comportamiento económico de los contribuyentes; se aspira que las disposiciones relativas a la producción y al consumo privado no se perturben y que la asignación de recursos siga inalterada en el sector privado [18]. La política tributaria está orientada por los principios fundamentales sobre la imposición que han evolucionado y probado a través del tiempo, son pautas para el diseño de los sistemas tributarios y mientras más apegado a ellos, los resultados de su aplicación son más deseables y favorables, tanto para el Estado como para los ciudadanos [36].

3. MARCO METODOLÓGICO

La presente investigación es bibliográfica-documental dada la estrategia de recolección de datos elegida, que se basa en fuentes secundarias de información, tales como libros y artículos publicados en revistas indexadas, documentos oficiales emitidos por el Gobierno de Ecuador y documentos de organismos internacionales.

A pesar de su alto contenido cuantitativo, el presente trabajo tiene un enfoque de análisis mayormente cualitativo, en tanto el tratamiento analítico-sintético que se dio a la información recolectada. Recordemos que tal como lo mencionan [33] para acceder al sentido de un texto debemos remitirnos a sus partes, y viceversa; para interpretar el significado de una parte de un texto tenemos que remitirnos a su totalidad.

La técnica utilizada fue la del análisis de contenido. Para [14] ésta puede concebirse como un conjunto de procedimientos que tienen como objetivo la producción de un meta-texto analítico en el que se representa el corpus textual de manera transformada. (...)o, dicho de otro modo, ha de concebirse como un procedimiento destinado a desestabilizarla inteligibilidad inmediata de la superficie textual, mostrando sus aspectos no directamente intuitivos y, sin embargo, presentes. Para [5] este análisis se mueve entre dos polos: el del rigor de la objetividad y el de la fecundidad de la subjetividad; disculpa y acredita al investigador esa atracción por lo oculto, lo latente, lo no aparente, lo no dicho, encerrado en todo mensaje. Considera al analista como un arqueólogo que trabaja a partir de restos: “los documentos”, pero sin olvidar que estos restos son la manifestación de estados, de datos, de fenómenos. Para [16] los posibles usos del análisis de contenido pueden ser muchos y variados, según las intenciones y necesidades de los investigadores, por ejemplo pueden servir para: a) describir tendencias y develar semejanzas o diferencias en el contenido de la comunicación escrita entre personas, grupos, organizaciones, países; y entre otras, para identificar actitudes, creencias, deseos, valores, centros de interés, objetivos, metas.

Se seleccionó como objeto de estudio al Ecuador, dadas las siguientes particularidades: es el primero de la región en diseñar su estrategia nacional de desarrollo y sus políticas con base en la concepción del Buen Vivir como alternativa a los modelos neoliberales; el presidente Rafael Correa es el primer presidente en permanecer en el poder por más de cinco años, luego de la historia de inestabilidad política de la última década en Ecuador; y finalmente, se disponía de información gubernamental y no gubernamental actualizada. A continuación se presentan los principales resultados de la evolución de la recaudación y composición fiscal en Ecuador a raíz del cambio constitucional que se enfoca en la equidad y progresividad.

4. FINANZAS PÚBLICAS

Las finanzas públicas en Ecuador se establecen desde dos esferas de presupuestos: el Sector Público No Financiero (SPNF) y el Presupuesto General del Estado (PGE). El

primero contiene al segundo. El SPNF está compuesto por los ingresos y gastos de las empresas públicas, el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS), los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GAD) y el PGE. Según el art 292 de la Constitución de la República el PGE es el instrumento para la determinación y gestión de los ingresos y egresos del Estado, e incluye todos los ingresos y egresos del sector público.

En el presente trabajo nos centraremos solamente en uno de los lados de la ecuación de equilibrio fiscal del PGE: los ingresos, con especial énfasis en los impuestos (Fig. 1).

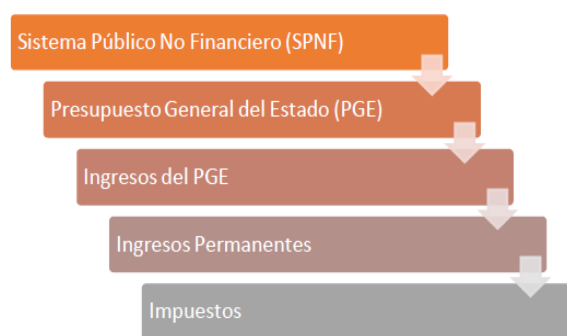


Figura 1. Nivel de análisis

Primero explicaremos brevemente el principal cambio legislativo que permitió el ordenamiento de las finanzas públicas a partir de 2010.

4.1 Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas

En Ecuador, el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas (COPLAFIP) publicado en el registro oficial en octubre de 2010 es el encargado de organizar, normar y vincular el Sistema Nacional Descentralizado de Planificación Participativa con el Sistema Nacional de Finanzas Públicas, y regular el ejercicio de las competencias de planificación y el ejercicio de la política pública en todos los niveles de gobierno (...) la programación presupuestaria cuatrienal del Sector Público, el Presupuesto General del Estado, los demás presupuestos de las entidades públicas. Está orientado al cumplimiento de los objetivos de desarrollo planteados en el PNBV, determinando que la *variable objetivo* del presupuesto sea el gasto y la inversión pública. Por tanto, la *variable de ajuste* presupuestaria se vuelve el financiamiento, es decir, buscar recursos adicionales a los existentes para cumplir con las metas planteadas [41].

Es importante señalar que tal como lo menciona [41] luego de la aprobación de la nueva Constitución se eliminó la distinción entre Presupuesto de Gobierno Central (PGC) y Presupuesto General del Estado (PGE), ya que el primero desaparece como concepto y se establece como único ámbito presupuestario el segundo.

Además, dentro de la nueva estructura del PGE, se incluye el Financiamiento por Importación de Derivados (CFDID), que representa una cuenta de ingresos y egresos a la vez. Del lado

de los egresos hace referencia al pago que realiza el Estado ecuatoriano para la importación de derivados de petróleo. Del lado de los ingresos se trata de deducciones a las exportaciones petroleras y de la venta interna de derivados [41]. Otro de los efectos de la aprobación del COPLAFIP es la modificación de la estructura de los ingresos y los gastos del PGE. Antes se consideraba a los ingresos como: corrientes, de capital y por financiamiento, con el COPLAFIP pasaron a ser nombrados: *ingresos permanentes, ingresos no permanentes e ingresos por financiamiento*. Como se señaló anteriormente, nuestra variable de análisis serán exclusivamente los impuestos, que se encuentran dentro de los ingresos permanentes. A continuación un detalle de los resultados obtenidos a diciembre de 2012.

4.2 Ingresos Permanentes del PGE

Según [25] los ingresos permanentes incluyen las siguientes cuentas: impuestos, tasas y contribuciones, venta de bienes y servicios, rentas de inversiones y multas, transferencias y donaciones corrientes, y otros ingresos. Según los datos de [15] a diciembre del 2012 se recaudaron efectivamente USD 28.962,60 millones equivalentes al 96,46% del presupuesto codificado. El 41,3% de los ingresos del PGE provino de impuestos (Fig. 2).

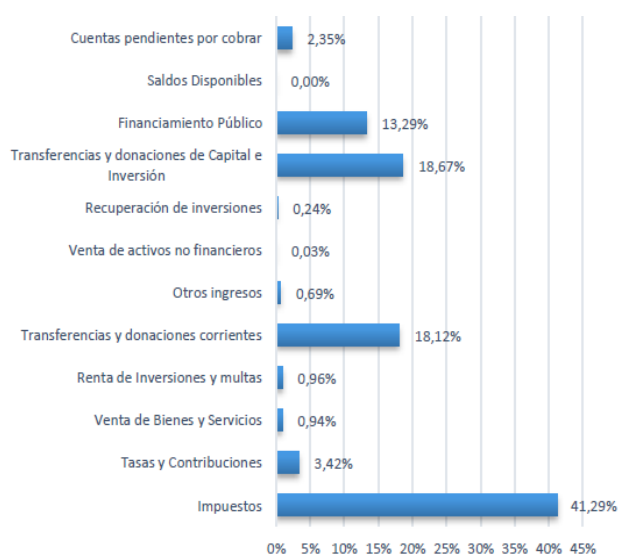


Figura 2. Ingresos PGE 2012 por tipo de ingreso. Modificado de [15]

Referencia [12] señala que la regla fiscal sobre el PGE radica en que los egresos permanentes (gastos en personal, bienes y servicios de consumo, gastos financieros, transferencias y donaciones corrientes, entre otros) se financiarán única y exclusivamente con ingresos permanentes. No obstante los ingresos permanentes pueden también financiar egresos no permanentes (inversión pública, gastos en personal para inversión, gastos de capital). En casos excepcionales y en áreas consideradas prioritarias (salud, educación, justicia) los ingresos no permanentes (ingresos petroleros, transferencias, financiamiento) podrán financiar los gastos permanentes.

5. ANÁLISIS DESCRIPTIVO DE LOS IMPUESTOS

Diferentes estudios han demostrado que el nivel de *recaudación potencial* de los países de la región latinoamericana es considerablemente más alto que la *recaudación efectiva* [31] [1]. Esto supone la existencia de un margen para aumentar la capacidad redistributiva del Gobierno. La brecha entre la recaudación efectiva y potencial se debe en gran medida a la brecha existente en los impuestos directos, y más específicamente en el impuesto a la renta [31] [1] [19]. Además, [10] señala que la recaudación y presión tributaria en América Latina no solamente es baja, sino que las bases imponibles son pequeñas y están sesgadas hacia impuestos no progresivos. A su vez, se observan menores niveles en la imposición a la renta de las personas físicas, más deducciones y exoneraciones tributarias y estructuras concentradas en impuestos indirectos.

En el caso ecuatoriano, en el período 1994-2006, la política tributaria estuvo encaminada a reducir los impuestos directos a cambio de otras fuentes de recursos. Lo dicho se puede evidenciar en dos hechos concretos: la instauración del Impuesto a la Circulación de Capitales como reemplazo al impuesto a la renta en 1998; y, la elevación del IVA del 12% al 14% a fines del primer semestre de 2001. Ambas medidas fueron derogadas al poco tiempo de ser aplicadas por carecer de apoyo político. Ambas medidas eran altamente regresivas, especialmente la eliminación del impuesto a la renta [2]. Para 2008, el artículo 300 de la nueva Constitución establece que el régimen tributario se regirá por los principios de: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Además, especificó la priorización de los impuestos *directos y progresivos*. La tarea, como se explicará más adelante, sigue siendo complicada.

Entre los años 2008-2010, entraron en vigencia nuevos impuestos como: el Impuesto a la Salida de Divisas (ISD), el Impuesto a los Ingresos Extraordinarios, el Impuesto a las Tierras Rurales, el Impuesto a los Activos en el Exterior (IAE), cuya recaudación ha tenido un repunte considerable, especialmente en el caso del ISD debido al incremento de su cobertura y de su tarifa. Otro de los impuestos creados es el Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas, pionero en la región por tratar de promover el reciclaje, ya que graba con 0,02 centavos de dólar a las botellas no retornables, pero es devuelto en el mismo valor por cada botella reciclada. Este impuesto vigente desde 2012, a pesar de ser presentado como no recaudador ha generado 14,9 millones USD en su primer año. Sin embargo, siendo estrictamente técnicos no se puede desconocer que el impuesto es de tipo indirecto y regresivo. El gobierno ha tratado de justificarlo señalando que los ingresos que generen servirán para la generación de empleo a recicladores [3].

De igual manera, el Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular de carácter directo y progresivo fue creado en

2012, este impuesto aumenta su base imponible mientras mayor sea la antigüedad de los vehículos y aumenta la imposición específica mientras mayor el cilindraje. Sus ingresos son destinados al mejoramiento de los combustibles (SRI, 2013e). En la tabla 1 se resume los impuestos vigentes en el Ecuador a 2013 según el desglose de ingresos tributarios del SRI. Como se puede observar todos los impuestos directos son progresivos. Empero, no todos los impuestos indirectos son regresivos.

Tabla 1. Clasificación de impuestos en Ecuador a 2012

Impuesto	Directo/ Indirecto	Progresivo/ Regresivo
Impuesto a la Renta	Directo	Progresivo
Impuesto a los Ingresos Extraordinarios	Directo	Progresivo
Impuesto al Valor Agregado	Indirecto	Regresivo
Impuesto a los Consumos Especiales	Indirecto	Regresivo
Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas no Retornables (Fomento Ambiental)	Indirecto	Regresivo
Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular (Fomento Ambiental)	Directo	Progresivo
Impuesto a los Vehículos Motorizados	Directo	Progresivo
Impuesto a la Salida de Divisas	Directo	Regresivo
Impuesto a los Activos en el Exterior	Directo	Regresivo
RISE (Régimen Impositivo Simplificado)	Directo	Progresivo
Regalías, patentes y utilidades de conservación minera	Directo	Progresivo
Tierras Rurales	Directo	Regresivo
Intereses por mora tributaria	Directo	Progresivo
Multas tributarias fiscales	Directo	Progresivo
Otros ingresos*	Directo	N/A

Elaboración propia con base en [38].

*Clasificación otorgada por SRI en [11]. No se especifica los componentes de otros ingresos, por tanto no se clasifica como progresivo o regresivo.

Según [3] existen otras acciones de política tributaria implementadas desde 2007: a) incremento de las tasas de interés de mora tributaria (directo, progresivo) en un 36%, así como las multas por infracciones tributarias; b) incorporación de dos tramos adicionales en las tarifas existentes en las tablas de liquidación del impuesto a la renta (directo, progresivo) global de las personas naturales, y del impuesto a la propiedad de vehículos (directo, progresivo); c) la creación de la Unidad Especializada de Control a Grandes Contribuyentes, encargada del control, al menos una vez cada tres años de los 200 contribuyentes más grandes del país que concentran aproximadamente la mitad de la recaudación anual total.

Desde el año 2007, año en el que se crea la nueva administración tributaria en el Ecuador, se han realizado 21 reformas tributarias. Desde entonces se ha modificado el Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno y otras leyes que regulan la imposición interna [7]. Once reformas se realizan entre 1997 y 2001 y diez en el periodo del actual gobierno, 2007-2012. Además, a partir de enero de 2013 entró en vigencia la Décima Reforma Tributaria.

Esta señala que los recursos generados de la aplicación de la Ley de Redistribución del Gasto Social serán utilizados para financiar el aumento del Bono de Desarrollo Humano (BDH) de USD 35 a USD 50.

Luego de la breve descripción de los impuestos en el país pasamos a la presentación de los principales resultados en materia de recaudación, composición e incentivos.

5.1 Recaudación y Presión Fiscal

Para 2012, la recaudación efectiva por impuestos se ubicó en USD 11,267 millones, es decir 2.4 veces lo recaudado en 2006 (Fig.3).

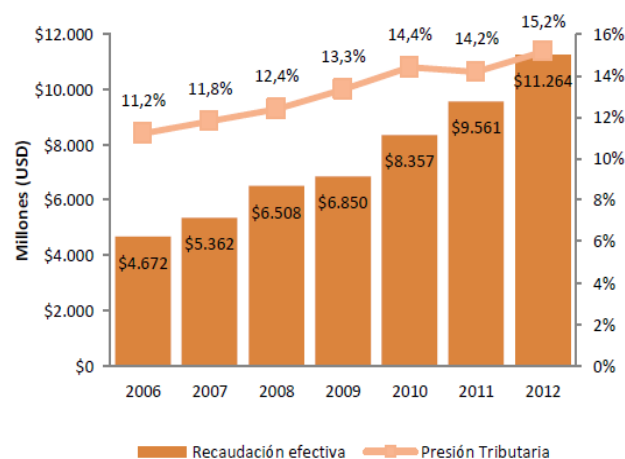


Figura 3. Recaudación y Presión Fiscal en Ecuador 2006-2012. Elaborado con base en [37].

La recaudación de 2012 financió el 41% de los gastos devengados del Estado. Por otro lado, un indicio de avance del país en términos impositivos se percata en la evolución de la presión fiscal². En 2012 fue del 15.2% lo que significa que la meta 1.5.1 del PNBV 2009-2013 se cumplió un año antes de lo planificado.

5.1.1 Análisis según objeto impositivo

En el 2008 la recaudación por impuestos indirectos representaba el 65%, para el año 2012 y tal como privilegia la nueva Constitución la proporción baja a 55% [11] [39]. Esto significa que los impuestos directos siguen representando a 2012 el menor ingreso fiscal (45%). Recordemos que cerca

²La presión fiscal nacional se entiende como el valor recaudado por concepto de impuestos en términos porcentuales del PIB. Esta presión se mide según el pago efectivo de impuestos y guarda una relación inversamente proporcional con la evasión fiscal. A mayor evasión fiscal menor presión.

del 80% del aporte de los impuestos directos proviene del Impuesto a la Renta y del Impuesto a la Salida de Capitales (Fig. 4). Además, la meta 1.5.2 del PNBV 2009-2013 buscaba alcanzar a 2013 al menos una participación del 50% de los impuestos directos en el total de recaudación, meta que no se cumplirá tal puesto que el promedio de crecimiento porcentual de los impuestos directos es apenas de un punto anual.

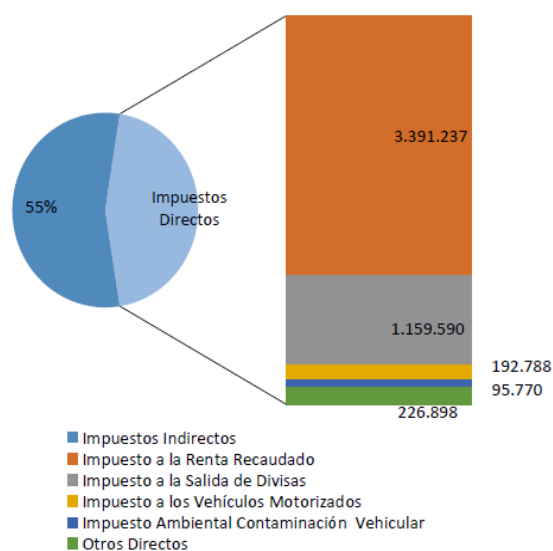


Figura 4. Composición de ingresos indirectos 2012. Elaborado con base en [37].

Es evidente que la planificación nacional e implementación de acciones enfocadas al aumento de impuestos directos dan señales de avances, pero no a la velocidad ni en la forma que se había planificado, un claro ejemplo es el Impuesto a la Salida de Divisas que genera mayores ingresos pero no cumple con el principio de progresividad. El ISD³ Creado en 2008 con una tasa impositiva de 0,5% gradualmente ha crecido hasta ubicarse en 5%. Pasó de aportar 31.4 millones de USD a los ingresos fiscales en 2008 a 1,160 millones de USD en 2012. Después del Impuesto a la Renta y del Impuesto al Valor Agregado (IVA) es en la actualidad el tercer impuesto de mayor recaudación.

5.1.2 Análisis según progresividad

Es necesario recordar que los dos principios constitucionales tributarios claves que han determinado los cambios recientes se explican de lo expuesto por [32] de la siguiente manera. *La equidad*: tiene en el marco de la Constitución una connotación de justicia con responsabilidad social, además de que valora lo colectivo y lo individual; *la progresividad*: apalanca la distribución de la riqueza y el sistema económico social y solidario; se debe mantener dentro de los límites constitucionales que garantizan el derecho a la propiedad en todas sus formas y que son el fundamento del principio de no confiscación en materia fiscal.

³Están exentas las transferencias de hasta USD 1.000 acumulados en un período quincenal (1-15 de cada mes o del 16 al último día de cada mes), que no supongan la utilización de tarjetas de crédito o débito [40].

El sistema tributario ecuatoriano tal como se indicó anteriormente está recaudando, en términos de volumen, más tributos por impuestos regresivos que por impuestos progresivos, contrastando con los principios de justicia y la equidad tributaria que se promulgan en la Constitución y en el PNBV.

En lo referente al criterio de progresividad, la mayoría de ingresos aún provienen de impuestos regresivos (65%), específicamente del Impuesto al Valor Agregado (IVA), el cual es el principal rubro de recaudación de los ingresos tributarios. A pesar de que su tarifa de 12% es una de las más bajas de la región. A 2012, el IVA aportó a las arcas fiscales con cerca de 5.5 mil millones de dólares (Fig. 5).

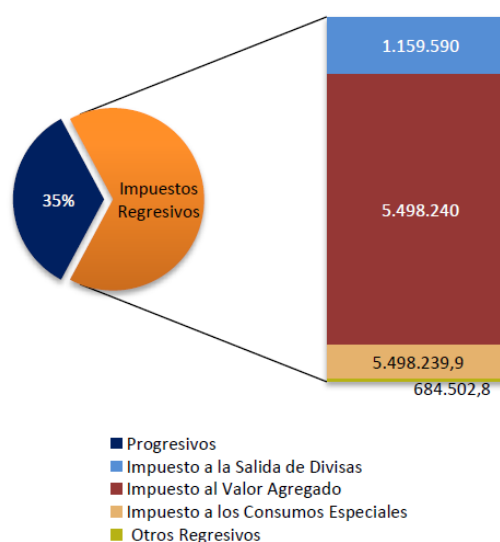


Figura 5. Composición de ingresos regresivos 2012. Elaborado con base en [37].

Mover la balanza de impuestos regresivos a progresivos, y de indirectos a directos tal como lo promulga la Constitución y el PNBV es uno de los principales desafíos de la actual administración.

5.2 Composición Tributaria e Incentivos

En el caso ecuatoriano, el sistema de impuestos no sustenta su recaudación sobre las personas naturales, sino sobre las empresas. Las estadísticas multidimensionales de [38] nos indican que en 2008 el sistema tributario tenía una participación del 92,5% de sociedades y 7,5% de personas naturales. Esta tendencia se mantiene y en el año 2012 el porcentaje de recaudación de las sociedades fue del 92% y de las personas naturales del 8%. En [30] se señalan tres motivos del por qué esta estructura. Primero, debido a que las personas naturales en libre ejercicio han presentado un bajo cumplimiento tributario y la informalidad brinda pocos incentivos para que los ciudadanos se incluyan en el sistema. Segundo, debido a que la imposición a la renta de personas naturales contribuye poco ya que sus rendimientos de capital están poco gravados y cuentan con una serie de reducciones. Y tercero, debido a la matriz de acumulación que existe en el

país, donde el capital, la tecnología y en general los medios de producción, están en propiedad de pocos grupos empresariales.

En lo referente a los incentivos tributarios, que al final del día se convierten en gasto tributario, es decir aquellos ingresos que el Fisco deja de percibir. En 2007 el gasto tributario representó el 4.3% del PIB [6] y en 2011 representó USD 3,649 millones es decir el 5.5% del PIB. El 93.3% del gasto tributario del IVA de 2011 correspondió a bienes y servicios gravados con tarifa 0% [7]. Según lo expuesto por el mismo [7] este gasto tributario hubiese servido para financiar: el 97% de los gastos de salud y educación y 1.65 veces el gasto en energía y vialidad del PGE de 2012; 7.3 veces el Crédito del Bono de Desarrollo Humano; 8 veces los créditos del Banco del Estado a Gobiernos Descentralizados; y 24 veces la inversión en justicia. En lo referente al Impuesto a la Renta (empresarial) el 75% del sacrificio fiscal de 2011 se destinó a 2,278 grandes empresas que generaron 861,523 empleos. Mientras que apenas el 3% del sacrificio fiscal se destinó a 63,285 microempresas que generaron 73,479 empleos. Vale la pena señalar que son las micro y pequeñas empresas el target del desarrollo industrial a mediano plazo en el país según el PNBV en su lucha por instaurar una economía social y solidaria.

6. ANÁLISIS CRÍTICO

Con base en el análisis de contenido, procedemos a exponer las principales críticas en torno a dos categorías latentes y ocultas detrás de los números que hemos considerado relevantes presentar: el poder del Estado y los impuestos; y los sectores favorecidos y no favorecidos del sistema tributario.

6.1 Del poder del Estado y los impuestos

Podríamos considerar que existen varias formas que facilitan el rediseño de impuestos, una de ellas, efectiva pero no democrática, es el autoritarismo. El Estado ecuatoriano ha optado por usar, en términos weberianos, su poder legal-racional a través del derecho tributario para la creación y rediseño de los impuestos *at nutum*, que ha considerado necesarios. Diez reformas tributarias en cinco años y la creación de un sinnúmero de impuestos parecerían ser las muestras de al menos de tres objetivos estatales: incrementar la recaudación para financiar el extenso y publicitado gasto público; educar a la población, aunque los impuestos por sí solos no son y nunca serán suficientes; y tercero, la legitimación del poder del Estado en la esfera social. Recordemos que el monopolio legítimo de coerción le pertenece al Estado en función del Contrato Social que nosotros aceptamos al momento de votar.

Podríamos pensar que el Estado ecuatoriano sufre del dominio autoritario al que se refiere Horkheimer y Adorno cuando señalan que el autoritarismo no tiene una sola cara sino que puede adquirir diferentes formas y mimetizarse de acuerdo lo aconseje su estrategia para la obtención y

consolidación del poder. En sociedades más complejas este dominio se ejerce de manera más eficaz, absorbiendo y desvirtuando los discursos contestatarios y alternativos que reclaman una opción emancipatoria [23].

Por otra parte, nos cuestionamos si el gobierno ecuatoriano a pesar de su abierta declaración de ser parte del llamado "Socialismo del Siglo XXI" se está convirtiendo en lo que Habermas citado en [23] señala como la lógica de dominación del capitalismo, convirtiendo al Estado Social de Derecho en un medio más de manipulación ideológica, haciéndole creer a la sociedad que existe un Estado preocupado por su bienestar material, cuando en realidad su objetivo prioritario es la consolidación de una economía de mercado en el marco de un capitalismo global. El discurso y promoción del gobierno en torno a los impuestos tiene un objetivo claramente legitimador de la obra pública (Escuelas del Milenio, hospitales, Centros de Seguridad Ciudadana) y de la inversión en capital humano (becas al exterior, programa Prometeo). Este discurso ¿no se convierte en un medio para apaciguar las aguas y una forma de consolidar quizás una falacia existente sobre la equidad (que no termina de cumplirse) en la sociedad ecuatoriana contemporánea?

Los impuestos han pasado de la teoría a la práctica a financiar *grosso modo*, sueldos, pago de deuda pública e incluso la inversión pública. Se entiende el interés del gobierno por acaparar más ingresos tributarios que permitan cumplir con las promesas de la sociedad del conocimiento postpetrolera y con el cambio de la matriz productiva. Sin embargo, esta explosión de impuestos no necesariamente representa la mejor manera de llevar unas finanzas públicas saludables. Porque no considerar a la par de la mejora en la recaudación, una reducción del gasto del PGE y generar un ahorro público para usarlo en época de austeridad, tal como se explica en la teoría de los ciclos económicos. Consideramos que la forma de equilibrar el presupuesto no es solamente reformulando los porcentajes de un lado de la identidad (más ingresos, más impuestos), sino también, reorientando los porcentajes del otro lado. Así que la regulación y control de los egresos (gastos e inversiones) debería ser una opción firme que debería analizar el gobierno a fin de evitar déficit en el PGE que tenga que ser compensado mediante deuda pública.

6.2 De los sectores favorecidos y no favorecidos

Todas las esferas de una sociedad se ven afectadas por los impuestos y por las decisiones que un gobierno tome respecto de la política tributaria. Podemos identificar claramente desde el punto de vista de la composición tributaria dos grandes grupos: empresas y personas naturales.

El sector empresarial es quizás el más alerta a las exigencias del gobierno y el que en los últimos años ha cambiado su cumplimiento fiscal, ciertamente en un ambiente de tensión (presión) con el ente fiscalizador. La eficiencia del SRI ha quedado justificada al exigir (perseguir) a las grandes

empresas generadoras de riqueza y a aquellas que por años habían declarado pérdida. El porqué 200 empresas alimentan el 50% del total de recaudación es herencia de décadas pasadas donde los medios de producción, quedaron en propiedad de pocos grupos empresariales. En este contexto distinguimos al menos dos retos: primero, lograr una verdadera democratización de los medios de producción, que generen fuentes de trabajo e impacto social en sus localidades; y, segundo, con que el mismo énfasis exacerbado por recaudar y multar, el Estado debería dedicar recursos y esmerosa educar (se) alrededor de una cultura tributaria que de seguro traería mejores resultados a largo plazo. Los impuestos *per se* nunca serán suficientes para educar, pues en la actualidad siguen siendo vistos como un castigo para el ciudadano de a pie y para el gobierno, como una medida antipopular.

Retomando el temas de las grande empresas, son ellas mismas las que se benefician de los incentivos tributarios, los cuales al ser muy específicos, contribuyen a romper el principio de generalidad, especialmente las deducciones por leyes especiales, que obedecen a sectores muy concretos y ocasionan la ruptura de la equidad horizontal. Además, le restan progresividad a la imposición directa e inciden en un menor nivel de contribución del impuesto. En otras palabras, los que más riqueza acumulan se benefician de los incentivos tributarios. La micro, pequeña y mediana empresa son todavía los grandes ausentes en el aprovechamiento de los incentivos fiscales.

En términos de cantidad de contribuyentes, el enfoque se centra en las personas naturales. La forma más fácil y rápida para obtener ingresos para un gobierno es gravar el consumo, pero que implicaciones sociales conlleva eso. Un sistema tributario que se basa en los impuestos indirectos (IVA, ICE) tiende a ser regresivo, pues los impuestos que pagan los pobres representan una porción mayor de su ingreso que los impuestos que pagan los ricos. Así pues, al sostener el sistema tributario en el consumo, los quintiles más pobres son los más perjudicados. Como vimos en el presente trabajo el IVA es el producto estrella de la recaudación, y el gasto tributario que el Estado asume por este impuesto es sumamente alto, específicamente por aquellos productos y servicios gravados con tarifa cero.

Analizando los textos gubernamentales parecería ser que existe cierta queja en torno a la exención de dichos productos y servicios, señalando el sinnúmero de obras que se hubiesen podido financiar. Productos como: los de origen agrícola, avícola, pecuario, carnes, embutidos, leches, pan, azúcar, sal, margarina, avena, fideos, alimentos balanceados, medicamentos de uso humano, papel bond, libros, entre muchos más, no pagan IVA. Una medida efectiva para el gobierno en el mediano plazo parecería recategorizar la lista de productos exentos que como podemos observar son aquellos de uso común y masivo entre los ecuatorianos; dicho lo anterior el ejercicio de entender que un sistema basado en

impuestos indirectos (como el IVA) perjudican a los más pobres, se vuelva más didáctico.

6. CONCLUSIONES

El Ecuador en la actualidad afronta un nuevo boom petrolero que le ha permitido, al igual que al gobierno militar de los setenta, expandir considerablemente el tamaño y poder del Estado, mediante inversiones en infraestructura y servicios públicos. Sin embargo, a diferencia de los setenta, donde se relajó la presión fiscal y se incurrió en déficits presupuestarios, la presente administración ha puesto particular énfasis en el incremento de ingresos provenientes de impuestos, al mismo tiempo que ha reducido notablemente la deuda externa.

En seis años de Gobierno la recaudación tributaria se incrementó notablemente lo que ha generado en 2012 al Fisco 11.4 mil millones, es decir 2.4 veces lo recaudado en 2006. Esto permitió el financiamiento del 41% del PGE del mismo año. Sin embargo, los ingresos fiscales a 2012, aún dependen en su mayoría (55%) de impuestos indirectos, esencialmente del Impuesto al Valor Agregado, se grava más el consumo que la renta de personas naturales y jurídicas.

En Ecuador, el sistema de recaudación está sustentado en las personas jurídicas. En 2012, el 92% de recaudación procedió de las empresas. Son éstas quienes aprovechan los incentivos tributarios, en especial las de mayor nivel de ingreso. En 2011 el 75% de gasto tributario del Impuesto a la Renta fue acaparado por grandes empresas. Esto significa que las políticas de incentivo no se están enfocando al fomento de la pequeña y mediana empresa, fuentes importantes de empleo en el país y que en la actualidad son el centro de la economía social y solidaria que promulga el PNBV.

Hasta el momento el modelo fiscal ha sido sostenido. La pregunta que continua es ¿hasta cuándo? Si bien la fuerte inversión pública ha sido financiada principalmente con ingresos petroleros y tributarios vale la pena cuestionarse sobre las opciones con las que cuenta el gobierno ecuatoriano ante una posible caída del precio del petróleo o ante una recesión de la economía que se traduzca en una disminución de la recaudación fiscal. ¿El gobierno buscará opciones a corto y mediano plazo para aumentar su capacidad recaudadora? ¿Cuáles son los efectos sociales de esta búsqueda de progreso en base a una estrategia Robin Hood? ¿La redistribución de la riqueza mediante impuestos realmente está favoreciendo a la mayoría de ecuatorianos? Y por otra parte, vale la pena recordar que los ingresos petroleros y no petroleros también están financiando el proyecto político del Buen Vivir ¿sin los fondos suficientes para invertir, sería posible sostener la credibilidad de este proyecto? Son preguntas que esperamos aporten a futuras discusiones.

Finalmente, apelamos a la construcción de una teoría crítica de la administración pública y en ese sentido se ha tratado de

orientar la presente investigación. Bien lo señala [21] al sugerir que existen líneas de investigación que sería conveniente desarrollar, a fin de clarificar el fenómeno bajo estudio, entre ellas: a) en cuanto a la construcción de categorías y conceptos que dan cuenta de la administración pública capitalista; b) en cuanto a la dicotomía política-administración; y, c) en cuanto al objeto de estudio determinar las implicaciones económicas, políticas, sociales e ideológicas de la acción gubernamental.

REFERENCIAS

- [1] M. Agosin, A. Barreix, R. Machado y J. Gómez-Sabaini, *Panorama tributario de los países centroamericanos y opciones de reforma*. Washington D.C.: Banco Interamericano de Desarrollo (BID), 2004.
- [2] M. Almeida, C. Carrasco, N. Oliva, y P. Carrillo, «Ingresos y gasto público en democracia: de la rigidez fiscal al pago de la deuda social.» de *Una nueva política fiscal para el Buen Vivir: la equidad como soporte del pacto fiscal*, Quito, SRI, 2012, pp. 111-156.
- [3] M. Andino, C. Carrasco, y L. Arteaga, «Servicio de Rentas Internas: repensando el nuevo modelo organizacional y de gestión.» de *Una nueva política fiscal para el Buen Vivir: la equidad como soporte del pacto fiscal*, Quito, SRI, 2012, pp. 355-384.
- [4] H. Araneda, Finanzas Públicas. Santiago de Chile: Jurídica de Chile, 1994.
- [5] L. Bardin, *Análisis de contenido*. Madrid: Ediciones AKAL, 1986.
- [6] E. Buenaño, «Gasto tributario en Ecuador 2008.» 2010. [En línea] Disponible: https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/file.php/43/Estudios_Fiscales/Roja_NT_2010-03.pdf
- [7] M. Carpio, y C. Carrasco, «Las nuevas reformas tributarias del último quinquenio.» de *Una nueva política fiscal para el Buen Vivir: la equidad como soporte del pacto fiscal*, Quito, SRI, 2012, pp. 291-314.
- [8] Centro de Estudios Fiscales, «Una mirada al gasto tributario en Ecuador.» 2012. [En línea] Disponible: https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/file.php/43/Jornadas_tributarias_2012/8%20GASTO%20TRIBUTARIO.pdf
- [9] Centro de Estudios Fiscales, «Introducción a la teoría general de la tributación.» 2013. [En línea] Disponible: <https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/mod/book/view.php?id=1127>. [Último acceso: 1 Mayo 2013]
- [10] CEPAL, *Estudio económico de América Latina y el Caribe 2009-2010*. Santiago de Chile: ONU-CEPAL, 2010.
- [11] D. Chilibingua, C. Carrasco, y J. Ramírez, «Historia de la tributación en el Ecuador: cambios sociales y organizacionales.» de *Una nueva política fiscal para el Buen Vivir: la equidad como soporte del pacto fiscal*, Quito, SRI, 2012, pp. 157-250.
- [12] *Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas*, 2012.
- [13] A. Díaz, *Análisis de los efectos económicos en los impuestos en el Ecuador*. (Proyecto de investigación). Quito: Universidad Técnica Particular de Loja, 2012.
- [14] C. Díaz, y P. Navarro, «Análisis de contenido.» de *Métodos y técnicas de investigación en Ciencias Sociales*, Madrid, Editorial Síntesis, 1995, pp. 177-224.
- [15] Dirección Nacional de Consistencia Presupuestaria, «Boletín de Ejecución Presupuestaria N°8.» 2012. [En línea] Disponible: http://www.finanzas.gob.ec/wpcontent/uploads/downloads/2013/03/BOLETIN_EJECUCION_PRESUPUESTARIA_TRIMESTRE_2012.pdf
- [16] F. Fernández, «El análisis de contenido como ayuda metodológica para la investigación.» *Revista Ciencias Sociales*, n° 296, pp. 35-53, 2002.
- [17] G. Frankenberg, «Teoría Crítica.» *Revista sobre enseñanza del Derecho*, vol. IX, n°17, pp. 67-84, 2011.
- [18] G. Gil, «La teoría de la tributación y la función cambiante de la política impositiva.» *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, n° 51, pp. 845-861. Septiembre-Diciembre 1984.
- [19] J. Gómez-Sabaini, *Cohesión social, equidad y tributación. Análisis y perspectivas para América Latina*. Santiago de Chile: CEPAL, 2006.
- [20] M. Horkheimer, *Anhelos de justicia: teoría crítica y religión*, Madrid: Trotta, 2000.
- [21] E. Ibarra Colado, y A. Cabello, «La administración pública capitalista: una aproximación alternativa a su estudio.» *Revista de Ciencias Sociales y Humanidades*, n° 9, pp. 178-190. (Junio-Diciembre de 1983).
- [22] P. Krugman, y R. Wells, *Introducción a la economía: microeconomía*. Barcelona: Reverte, 2006.
- [23] O. Mejía, «Teoría Crítica, Estado Autoritario y Sociedad Global.» de *Marx Vive. Dominación, crisis y resistencias en el nuevo orden capitalistas*, Bogotá: Unibiblios, 2003, pp. 97-125
- [24] Ministerio de Educación y Cultura, *Principios de gestión administrativa pública*. Madrid. Centro de Publicaciones. Secretaría General Técnica, 1998.
- [25] Ministerio de Finanzas, «Proforma del Presupuesto General del Estado 2013.» 2013. [En línea] Disponible: <http://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2013/07/Proforma-del-Presupuesto-General-del-Estado-2013-1.pdf>
- [26] Ministerio de Finanzas, «Directrices para la proforma del presupuesto General del Estado 2012 y la Programación Presupuestaria Cuatrimestral 2012-2015.» 2012. [En línea] Disponible: <http://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2012/08/A%3CB1o-2012.pdf>
- [27] A. Nellen, «Policy approach to analyzing tax system.» 2003. [En línea] Disponible: http://www.cob.sjsu.edu/nellen_a/TaxReform/PolicyApproachToAnalyzingTaxSystems.pdf
- [28] K. Nichols, «Tax policy and the principles underlying a Good Tax.» *Maine Policy Review*, vol XIV, n° 1, pp. 12-15, 2005.
- [29] G. Nuemark, *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.
- [30] N. Pérez, C. Carrasco, y A. Rivadeneira, «Acumulación de la riqueza y acumulación del pago de impuestos.» de *Una nueva política fiscal para el Buen Vivir: la equidad como soporte del pacto fiscal*, Quito, SRI, 2012, pp. 251-289.
- [31] G. Perry, O. Arias, J. López, W. Maloney y L. Servén, *Reducción de la pobreza y crecimiento: círculos virtuosos y círculos viciosos*. Washington D.C.: Banco Mundial, 2006.
- [32] M. Rodas, y C. Carrasco, «La ideologización del discurso jurídico.» de *Una nueva política fiscal para el Buen Vivir: la equidad como soporte del pacto fiscal*, Quito, SRI, 2012, pp. 49-72.
- [33] D. Rodríguez, y J. Valderriola, *Metodología de la investigación*. Barcelona: Eureka Media, 2009.
- [34] A. Rosas, y R. Santillán, *Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México*. México: Escuela Nacional de Economía, 1962.
- [35] M. Santa, «Dos ideas de la teoría crítica: familia y religión.» *Estudio Filosófico*, n° 162, pp. 347-362, Mayo-Agosto 2007
- [36] SRI, *Equidad y Desarrollo*. Quito: Servicio de Rentas Internas, 2012a.
- [37] SRI, «Estadísticas de recaudación de impuestos 2006-2012.» 2012b. [En línea] Disponible: <http://www.sri.gob.ec/web/guest/249>. [Último acceso: 5 Abril 2013]
- [38] SRI, «Estadísticas multidimensionales.» 2013b. [En línea] Disponible: <https://declaraciones.sri.gov.ec/pentaho/Home>. [Último acceso: 20 Mayo 2013]
- [39] SRI, «Informe de Recaudación 2012.» 2013b. [En línea] Disponible: http://www.elcomercio.ec/negocios/Recaudacion-periodo-fiscal-SRI-impuestos-rentas-internas_ECMFIL20130108_0002.pdf
- [40] SRI, «Impuesto a la Salida de Divisas.» 2013c. [En línea] Disponible: <http://www.sri.gob.ec/web/guest/isd>. [Último acceso: 25 Mayo 2013]
- [41] UNICEF, *La inversión social en el Presupuesto General del Estado 2011*. Quito: UNICEF/ECU, 2011.