



Revista de Derecho Directum. Vol. 2, No. 2, pp. 61-85. Julio-diciembre 2025
ISSN: 3028-8754. ISSN Elect. 3028-8762. Universidad Católica de Cuenca

La gestión tributaria. Un análisis crítico respecto de su aplicación

Tax management. A critical analysis of its application

Recepción: 26 de febrero de 2025

Revisión: 10 de marzo de 2025

Aceptación: 30 de mayo de 2025

Publicación: 14 de julio de 2025

Marcelo Israel Mendieta Ormaza¹  

Universidad Católica de Cuenca,
Cuenca-Ecuador

Correo: marcelo.mendieta.19@est.ucacue.edu.ec

ORCID: <https://orcid.org/0009-0002-5489-8381>

Ana Paula Páez Coronel²

Universidad Católica de Cuenca,
Cuenca-Ecuador

Correo: ana.paez.85@est.ucacue.edu.ec

Cita sugerida:

Mendieta Ormaza, M. I., y Páez Coronel, A. P. (2025). La gestión tributaria. Un análisis crítico respecto de su aplicación. Revista de Derecho Directum, 2(2), 61-85.

¹ Investigador independiente. Graduado de la Universidad Católica de Cuenca.

² Investigador independiente. Graduado de la Universidad Católica de Cuenca.

Resumen

Este trabajo de investigación buscó exponer la importancia de una adecuada gestión tributaria por parte de las administraciones públicas. Para ello, luego de construir las bases teóricas que den sustento a este esfuerzo académico, se realizó un análisis crítico en materia tributaria. Metodológicamente, este trabajo tiene un enfoque cualitativo, con alcance descriptivo, en el que se aplicaron los métodos dogmático-jurídico y analítico, y se utilizó como técnica el fichaje bibliográfico. Como resultados, se fundamentó teóricamente que la gestión tributaria no se aplica de forma adecuada y que, con ello, se afectan derechos de los contribuyentes, al igual que se transgreden principios tributarios como los de legalidad, seguridad jurídica y capacidad contributiva.

Palabras clave: Gestión tributaria; Determinación tributaria; Seguridad jurídica; Capacidad contributiva.

Abstract

This research sought to highlight the importance of proper tax management by public administrations. To this end, after establishing the theoretical foundations necessary to support this academic endeavor, a critical analysis of tax matters was conducted. Methodologically, this study adopts a qualitative approach with a descriptive scope, applying dogmatic-legal and analytical methods and using bibliographic filing



as a technique. The results provided a theoretical basis for concluding that tax management is not being applied properly, thereby affecting taxpayers' rights and violating tax principles such as legality, legal certainty, and contributory capacity.

Keywords: Tax management; Tax assessment; Legal certainty; Contributory capacity.

Introducción

La presente investigación parte de la consideración de los principios y facultades tributarias que deben observarse dentro de la gestión tributaria, la cual es aplicada por la administración pública. En la actualidad, la administración tributaria ha demostrado flaquezas en la aplicación de la gestión tributaria, lo que ha provocado que el desarrollo de sus funciones no sea eficiente: no mantiene un proceso de comunicación entre las instituciones públicas seccionales y utiliza figuras jurídicas como las servidumbres de paso para determinar una pluralidad irreal de bienes, lo cual conlleva el cobro excesivo de tributos, por citar algunos ejemplos.

De otro lado, la indebida determinación del nacimiento de las obligaciones, así como la identificación de los contribuyentes, conlleva a discutir la eficacia de la gestión tributaria que desempeña la administración tributaria y, en general, de las actividades de la administración pública. La seguridad jurídica se ve obstaculizada, ya que la sociedad ha perdido la confianza en que el Estado cree y cobre tributos conforme a la ley. Es claro suponer que las flaquezas en la aplicación del principio de legalidad no contribuyen a mejorar el panorama y, por último, que la capacidad contributiva ha quedado, a su vez, en una inaplicación total.

Esta investigación se desarrolló con el interés académico de analizar la aplicación de la gestión tributaria. Se utilizó un enfoque cualitativo y, en cuanto a la metodología, se emplearon los métodos descriptivo, explicativo e inductivo-deductivo. Lo que se busca en el trabajo es justificar teóricamente las consecuencias y afectaciones a las relaciones tributarias en la sociedad, resultado de la falta o indebida aplicación de los principios y facultades tributarias.

En este contexto, la pregunta de investigación planteada para este trabajo fue: ¿cuáles son los efectos jurídicos que acarrea la inadecuada gestión tributaria? Para dar respuesta a esta interrogante, se analizan los principios y facultades de la administración tributaria que conforman la gestión tributaria. De igual forma, se construye una base teórica que se considera fundamental para entender el tema en cuestión. Además, se incluye el análisis de algunos casos donde quedan en evidencia las consecuencias de la falta o indebida aplicación de los principios y facultades tributarias.

Para analizar la institucionalidad del tributo, es necesario comprender la parte del derecho sustantivo que lo regula. Siendo así, “el derecho tributario es la disciplina que tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos” (Queralt et al., 2018, p. 41). Dentro del mundo jurídico, el tributo es muy especial debido a que es el objeto de estudio del derecho tributario; además, esta rama del derecho público regula las relaciones que surgen entre el Estado y los particulares a consecuencia del tributo.

Es, por tanto, el valor pecuniario que exige el Estado unilateralmente a la sociedad para cubrir el gasto público. Como figura jurídico-económica, es una herramienta que genera ingresos para el Estado de forma legal: “el tributo tiene como finalidad esencial proporcionar un ingreso a la administración” (Acosta et al., 2017, p. 139).

La naturaleza del tributo consagra una obligación en dinero que se cobra a las personas que pertenecen a una sociedad, para que esta subsista y genere calidad de vida. Por este motivo, al ser una obligación de estricto cumplimiento, se ajusta al marco legal para regular su aplicación y alcance. Además, al considerar la utilidad pública de la recaudación tributaria, la ley prevé este hecho para garantizar el aprovechamiento público y no privado. Lamentable es la sociedad donde los tributos no se regulan: se generan cuantías excesivas e injustificadas cuya recaudación sirve solo a intereses individualistas.

El tributo, para su mejor comprensión, se fragmenta en dos tipos: los tributos vinculados y los no vinculados. Los tributos vinculados refieren que estas prestaciones dependen de la exteriorización de alguna actividad realizada por el gobierno que tenga un impacto directo o indirecto en el contribuyente, como, por ejemplo, la prestación de un servicio público o la realización de una obra pública, para luego aplicarle una obligación tributaria. En esta categoría se encuentran las tasas y las contribuciones especiales.

Los tributos no vinculados, al contrario, no necesitan de la existencia de alguna actividad previa del gobierno, sino que imponen una obligación tributaria fundamentada en la actividad que lleva a cabo el ciudadano en el desarrollo de la vida social, como la adquisición de productos o bienes, ingresos, entre otros. En esta categoría se encuentran los impuestos, que se distinguen por el tipo de actividad social que realiza el contribuyente.

El ser humano, en un contexto social, se denomina persona; a su vez, la persona, en un contexto jurídico, se denomina sujeto de derecho. Esto implica que, además de gozar de una amplia gama de derechos que garanticen la subsistencia en la sociedad de forma digna, posee un cúmulo de obligaciones y deberes que garantizan la subsistencia de la sociedad, como, por ejemplo, el tributo.

En culturas muy antiguas, el concepto de tributo no se relacionaba con prestaciones de carácter pecuniario, pues el concepto mismo de dinero aún no existía. Se utilizaba el trabajo y la mano de obra para contribuir con el Estado, pero el concepto era el mismo, pues dichas contribuciones garantizaban la evolución de la sociedad, solventando sus necesidades. Después, con la evolución social vino naturalmente una evolución de los tributos: esto es, la ley tributaria, pues debe considerarse que, hoy en día, el tributo se constituye como la única figura jurídica que afecta directamente a la economía social para satisfacer el gasto público. Por ello, es necesario que se considere como una prestación ex lege, para garantizar un proceso legal y transparente que refleje la eficacia de la recaudación.

Hoy en día, como mecanismo de control, se cuenta con el derecho tributario, definido como una rama del derecho público que regula las relaciones entre los contribuyentes y el Estado, además de otros parámetros como la gestión tributaria.

El hecho generador del tributo, algunas consideraciones

Para referirse en el ámbito tributario a la imposición de obligaciones a los ciudadanos, se debe hacer referencia necesariamente al hecho imponible y al hecho generador, dos conceptos que parecen iguales; sin embargo, guardan una diferencia esencial. El hecho imponible se refiere concretamente a aquella situación hipotética determinada por la ley que debe exteriorizarse por las personas capaces de contribuir, en el marco de las actividades de la sociedad, para que nazca una obligación tributaria. Es así que cada obligación tributaria posee un hecho imponible. Por otro lado, según establece el artículo 16 del Código Tributario ecuatoriano (2005), “se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”.

Es decir, es la adecuación de un tributo con la manifestación de la conducta humana según el hecho determinado por el legislador mediante la ley. Una vez que se determina realizado el hecho generador, nace una obligación tributaria y ello conlleva la recaudación. Para el correcto ejercicio de las actividades tributarias es indispensable especificar cuál es el hecho fáctico que será merecedor de un gravamen. El cumplimiento de este permite determinar con certeza el nacimiento de una obligación tributaria.

Verificar el cumplimiento del hecho generador es un acto propio de la gestión tributaria, puesto que este elemento del tributo describe conductas que serán de utilidad para determinar el nacimiento de la obligación tributaria. La descripción de conductas es de dos vías: la primera se refiere al análisis de la conducta de los contribuyentes al manifestar riqueza en la sociedad, es decir, su capacidad adquisitiva, para lo cual se determinará el “impuesto”; por otro lado, se analizan las conductas realizadas por el Estado pero que tienen relevancia directa para la sociedad, como la prestación o ampliación de un servicio público y la creación o mejora de una obra pública, para lo cual se podrán fijar la “tasa” o las “contribuciones especiales”. Si no hay hecho vinculante, es imposible determinar la conducta; por lo tanto, el tributo no es eficaz.

El hecho generador posee cuatro elementos fundamentales: el primero, el material, hace referencia al objeto gravable, atendiendo a la parte de la riqueza o capacidad adquisitiva que determinará la cuantía de la obligación tributaria; el segundo, el personal, analiza la parte de la sociedad a la cual está dirigida la obligación tributaria; el tercero, el temporal, permite conocer el momento en que se ha cumplido el hecho generador, y es

aquí donde nace la obligación tributaria; y el cuarto, el espacial, estudia el lugar o zona donde se ha cumplido el hecho generador.

Debe contemplarse que, una vez que se verifica el cumplimiento del hecho generador, corresponde la liquidación del mismo. La liquidación es el proceso de cuantificación del gravamen que le corresponde a cada obligación tributaria. Los gobiernos autónomos descentralizados poseen autonomía administrativa y financiera, con el objeto de que puedan establecer procesos de autofinanciamiento para concretar proyectos públicos, pues la liquidación tributaria emana de esta autonomía.

La correcta cuantificación del monto de la obligación tributaria permite que los valores que exige el Estado sean correspondientes al valor de la prestación. La inadecuada liquidación del tributo generaría cuantías exageradas e injustificadas que resultan en un perjuicio económico innecesario y no correspondiente al valor real de la prestación que dio origen a la obligación tributaria.

Por lo tanto, el hecho generador del tributo es la herramienta que posee la administración pública para determinar el nacimiento de una obligación tributaria. En ese sentido, “si se quiere entender cualquier tributo se debe acudir al hecho generador; el hecho generador es el mapa que identifica la naturaleza y todas las características de un tributo” (Vázquez, 2017, p. 2).

Cada tributo posee una connotación especial al tener un hecho generador, o “tipo tributario”, propio; es por ello que entender el evento que causará una obligación tributaria es indispensable para conocer qué tipo de tributo sustanciará la obligación. Por ejemplo, cuando nos referimos a la prestación de un servicio público, entendemos que este es el hecho generador de la tasa; por lo tanto, podemos comprender la obligación y el sentido de la clase de tributo que lo acompaña, si podemos conocer cuál es su hecho generador.

Estudiar el hecho generador y la liquidación resulta imprescindible al momento de analizar la gestión tributaria, ya que, al existir una prestación por parte del Estado que sentará la existencia de un hecho generador, comenzará la ejecución de las facultades tributarias que corresponden a la gestión tributaria, como lo son la determinación y la recaudación.

Dentro de la amalgama de operaciones que realiza la administración, sean estas administrativas o tributarias, las cuales tienen gran impacto en la sociedad, deben trabajar en armonía y cooperación. El gobierno municipal, en su gestión pública, crea una obra pública o presta un servicio público, y la gestión tributaria determina el nacimiento de una obligación tributaria, la cuantía de la prestación y procede a recaudar los valores adeudados. Para entender el tributo es necesario conocer las obligaciones; estas últimas son respuesta a la existencia del ser humano y su relación con la sociedad y, por ello, eventualmente el hecho generador es el encargado de determinar el momento del nacimiento de dicha obligación. El hecho generador tiene tres características:

1.- Es una hipótesis legal. Describe una función jurídica o un comportamiento que de realizarse se deberá pagar tributos. 2.- Identifica al tributo. El hecho generador es el ADN del tributo, indica si se está ante un impuesto, tasa o contribución especial. 3.- Realizado el comportamiento establecido en la ley, nace la obligación tributaria. Por ejemplo, si se compra el pantalón el acto de comprar será la hipótesis legal que grava la capacidad económica del comprador (impuesto) y al realizarlo nace la obligación tributaria principal de pagar. (Vázquez, 2017, p. 3)

La hipótesis social que naturalmente representa al hecho imponible debe ser certera sobre a qué tipo de tributo se refiere el gravamen. El hecho generador, al tener contacto directo con la sociedad, debe permitir identificar la naturaleza jurídica de la prestación y, al momento de la exteriorización de la conducta de los contribuyentes, se deberá considerar la cuantía de la obligación tributaria y, por supuesto, el momento exacto en el que nace la obligación.

Hasta este punto, puede concluirse que, para la recaudación del tributo, donde previamente tiene lugar la exigibilidad, el hecho generador resulta ser un elemento fundamental, de carácter previo y de cumplimiento necesario, para que pueda determinarse con precisión el nacimiento de la obligación tributaria.

La importancia de una adecuada gestión tributaria en la administración pública

Se puede iniciar este subtema referente a la importancia de una adecuada gestión tributaria en la administración pública siguiendo el criterio de Angulo, quien menciona, respecto del Estado, que este, para lograr sus objetivos y, sobre todo, sus fines, requiere:

Recaudar una porción de la riqueza generada por sus administrados a través de un ente administrativo (Administración Tributaria) que goce de determinadas facultades y prerrogativas (deberes/poderes) que le permitan determinar la obligación tributaria y recaudar el crédito así determinado. A su vez, los administrados coadyuvan al logro del bien común mediante la entrega al Estado de una porción de los recursos que disponen, requiriendo el respeto irrestricto de su capacidad contributiva. (Angulo, 2014, p.1)

Una administración pública debe contar con un marco legal apropiado que provea orden en el ejercicio administrativo, servir a la sociedad con una organización íntegra basada en valores de transparencia y estrategia, siempre en búsqueda del orden social, realizar procesos eficientes encaminados al beneficio público y no operar con base en el beneficio individual.

El Código Tributario (2005) señala que “la gestión tributaria corresponde al organismo que la ley establezca y comprende las funciones de determinación y recaudación de los tributos, así como la resolución de las reclamaciones y absolución de las consultas tributarias” (art. 9). Esta amalgama de funciones garantiza la eficiencia de la administración tributaria respecto al cobro de los tributos, como manda la ley.

El derecho, entendido como una postura que busca la justicia, ha determinado un sinnúmero de parámetros que establecen cómo funcionará la administración pública y, a su vez, cómo se expresará a los ciudadanos la manera en que se llevará a cabo este proceso.

Si bien es cierto que la gestión tributaria se refiere a la amalgama de procedimientos administrativos encaminados a ejecutar los tributos en una zona específica, es decir, se encarga de establecer y aplicar todas las operaciones relacionadas con la determinación, cuantificación y recaudación tributaria.

Se puede afirmar que la correcta gestión tributaria es el resultado de la debida aplicación de los valores y principios en cada institución pública, acompañada del respeto a la ley. Una administración pública adecuada es aquella que determina de forma correcta el nacimiento de una obligación tributaria, identifica debidamente a los contribuyentes que deberán cumplir con dichas obligaciones, cuantifica de forma eficiente y suficiente —sin excesos— la cuantía del tributo y cobra los tributos conforme a la ley, con base en requerimientos y no en amenazas de sanciones que infunden miedo en los contribuyentes. Además, una buena administración pública genera y aplica beneficios tributarios en su gestión.

Los tributos generan una fuente de ingresos necesaria para financiar los servicios públicos, las obras públicas y demás condiciones que satisfagan las necesidades de la sociedad. De no existir una adecuada gestión tributaria, se conllevaría a una serie de problemas económicos: pluralidades de obligaciones tributarias, creadas sin justificación y alejadas de la ley, generan pobreza en la sociedad sin que esta reciba una contribución en obras o servicios por parte del Estado.

Además, se ve afectada la estabilidad del mismo gobierno, ya que, en el marco internacional, no se considera bien visto que existan necesidades sociales desatendidas, como hospitales sin insumos médicos, pobreza, escasez de empleo, etc. Al realizar una gestión inadecuada, la sociedad pierde confianza en la organización del gobierno: ya no se asegura que el gobierno utilice sus recursos para beneficiar al pueblo; por el contrario, se consideran excesivos los tributos que recauda y se supone que los gobernantes los usan arbitrariamente.

Esto genera una lucha constante entre el pueblo y su gobierno. Como ejemplo, se puede citar el caso de la monarquía francesa de 1793, donde el pueblo se levantó en contra del rey Luis XVI y su esposa, María Antonieta, tras percibir una figura antipática con su reino, con tributos excesivos y una situación de hambruna y miseria en el territorio al abusar de sus potestades tributarias.

Es de suponerse que el fin último del gobierno debe ser el desarrollo y la evolución de la sociedad. La pregunta que nos invade es precisamente: ¿cómo lograr esto? Al respecto, Alink y van Kommer (2011) ha manifestado que “el buen gobierno tiene ocho características importantes, que incluyen: participativo, orientado hacia el consenso, responsable, transparente, con capacidad de respuesta, eficaz y eficiente, equitativo e inclusivo, [y] que obedece el Estado de derecho” (p. 46).

El autor hace referencia a maneras de gobernar o plantear situaciones que faciliten este proceso; sin embargo, es adecuado orientar la discusión en que el Estado debe guardar un sentido de pertenencia con la sociedad, al ser esta última un elemento constitutivo de aquel, por ser el motor del desarrollo territorial y quien determina las autoridades que encabezarán el mismo gobierno.

El cumplimiento cabal de las leyes por la administración pública es el único recurso para que el pueblo recobre la confianza en las actuaciones administrativas tributarias que realiza el Estado. Se concuerda en que una administración transparente, sin intereses individuales inmiscuidos en los proyectos públicos, constituye un espacio donde los contribuyentes adquieren seguridad en el proceso y en la utilización de los tributos.

La Constitución de la República del Ecuador determina que el desarrollo de las actividades de la administración pública deberá ser eficiente, a fin de que la administración sea eficaz al momento de responder a las necesidades y requerimientos del pueblo; sin embargo, la teoría de la eficacia institucional tiene un alcance más alto y, en la realidad, los estándares son más bajos. Con ello se deriva a la capacidad de respuesta y solución: el Estado debe procurar que las instituciones públicas tengan una estructura que les permita gozar de mecanismos de organización que garanticen la capacidad no solo de solventar cualquier requerimiento de los individuos, sino también de determinar soluciones en períodos de tiempo razonables.

La gestión tributaria refleja un carácter de organización territorial que permite a la administración pública realizar políticas tributarias que fomenten los medios productivos y, con ello, una sociedad económicamente activa mediante el empleo, bienes y servicios, entre otros.

Además, una gestión tributaria adecuada genera beneficios económico-sociales, como las exenciones y deducciones tributarias; es por ello que se vuelve imprescindible la aplicación de la potestad de imposición de forma correcta, bajo la aplicación del derecho sustantivo y adjetivo de nuestro ordenamiento jurídico.

Una administración que genera una inadecuada gestión tributaria conllevaría una serie de consecuencias sociales y económicas en la jurisdicción correspondiente: no existiría una correcta determinación de la cuantía, zona y contribuyentes; es decir, se producirían montos excesivos e irreales, dualidades en las obligaciones tributarias y determinaciones incorrectas de los contribuyentes.

Es adecuado ampliar el esquema de Alink y van Kommer (2011) al señalar que un buen gobierno es “(...) participativo, orientado hacia el consenso, responsable, transparente, con capacidad de respuesta, eficaz y eficiente, equitativo e inclusivo, que obedece el Estado de derecho” (p. 46); además, es aquel que no necesita alejarse de la ley para poder cubrir el gasto público, aquel que no se aprovecha del desconocimiento ni de situaciones que generen vulnerabilidad en la sociedad para determinar tributos mal creados o con cuantías excesivas que afectan la economía social sin presentar un beneficio. En un buen gobierno, a la sociedad se le retribuye paz y evolución, no pobreza sobre la base del abuso y coimas por amenazas.

Se puede entender que “la administración tributaria tiene como objetivo principal la recaudación de impuestos” (Barreix y Jerónimo, 2003, p. 4). Claro que sí: naturalmente, la administración siempre deberá garantizar el progreso social con base en una buena política y, de esta manera, satisfacer las necesidades de los habitantes; pero ello no constituye una razón suficiente para que la administración genere arbitrariamente obligaciones tributarias y las recaude de forma incorrecta.

Al hablar del gobierno, la administración o el dominio de la sociedad, es inevitable suponer que la política tributaria —relacionada con el ingreso de recursos a las arcas estatales— se vincula con las demás políticas públicas que disponen el aprovechamiento de esos recursos. Por ello, referirse a la gestión tributaria implica la aplicación de las potestades tributarias y la creación de políticas tributarias en beneficio de la sociedad, sobre la base de la recaudación de tributos y su aprovechamiento, generando así bienestar social, crecimiento, una correcta redistribución de la riqueza y, en términos generales, la cobertura del gasto público. En ese sentido:

La gestión tributaria consiste en el ejercicio de un conjunto diversificado y heterogéneo de actuaciones administrativas dirigidas en primer término, a posibilitar el financiamiento normal de la aplicación misma del sistema tributario, lo que supone que entre otras cosas, hacer posible el normal cumplimiento de las obligaciones y deberes, así como el ejercicio de los derechos y facultades establecidos en la ley (Queralt et al., 2018, p.423)

Dentro de la gestión tributaria, al referirse a asuntos como la ejecución de determinadas acciones por parte de la administración pública, es menester analizar el sistema tributario y el reconocimiento de la ley tributaria, para poder gravar una conducta que será relevante para la administración pública y para la gestión política que esta genere.

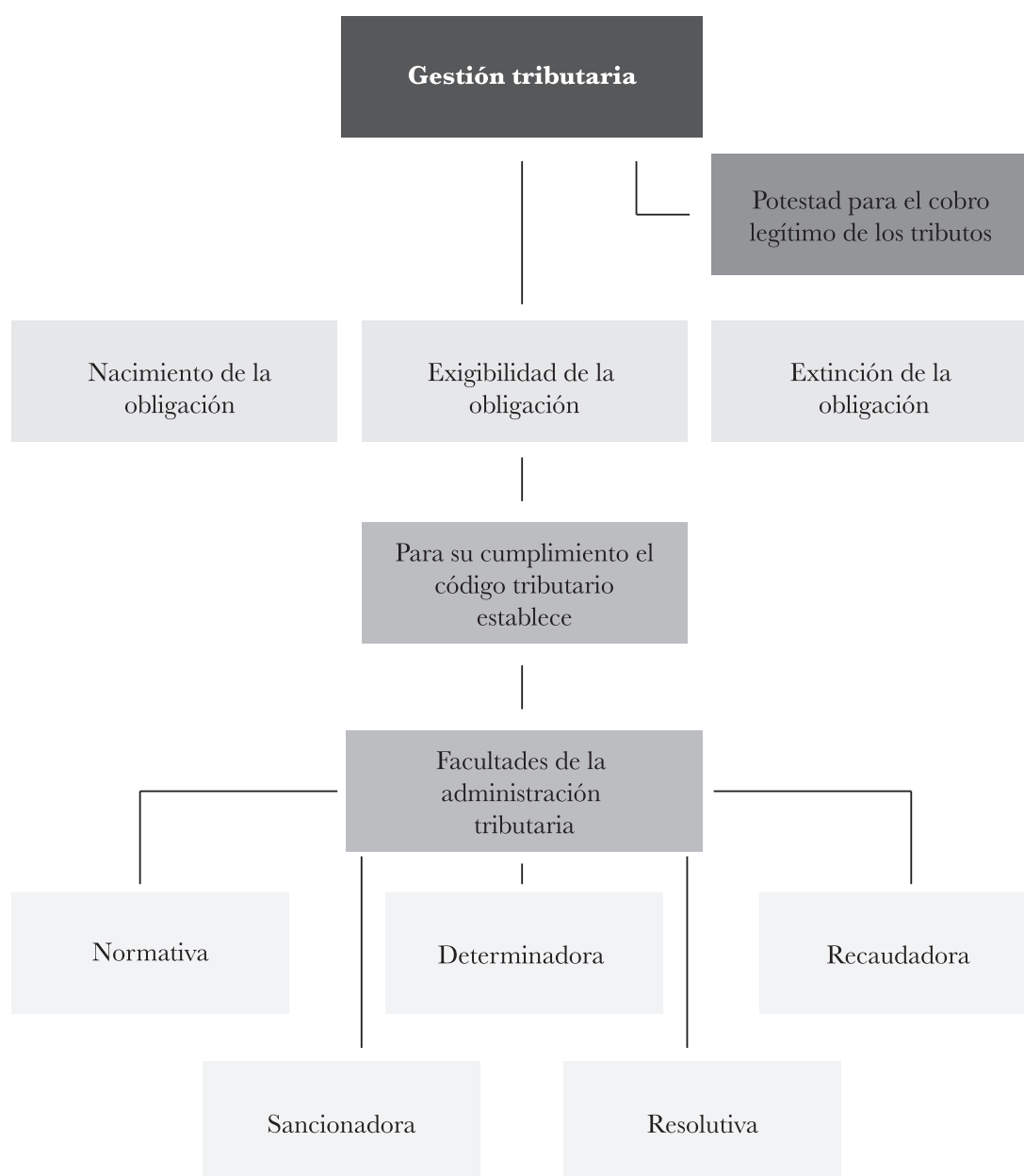
Debe considerarse que la principal diferencia entre la gestión tributaria y el sistema tributario consiste en que la primera promueve políticas tributarias. Es así que “la política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables” (Constitución de la

República del Ecuador, 2008, art. 300). Por otro lado, el sistema tributario se refiere a todas las actividades y facultades legales que son actuaciones propias de la gestión tributaria.

Para que las administraciones puedan aplicar de forma correcta su gestión tributaria, la ley, específicamente el Código Tributario, le ha otorgado facultades específicas. A continuación, se representa gráficamente la relación entre estas facultades y la gestión tributaria.

Figura 1

Configuración de la Gestión Tributaria.



Las facultades de la administración tributaria

El Código Tributario (2005), respecto de las facultades de la administración tributaria, se refiere a las mismas como:

De aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos la de transacción dentro de los parámetros legales establecidos; y la de recaudación de los tributos. (art. 67)

Todas las facultades tributarias contribuyen a crear una administración tributaria eficiente y eficaz, aunque no todas pertenecen a la gestión tributaria como proceso, sino que funcionan como auxiliares del mismo. Es así que el Código Tributario (2005), en su artículo 72, respecto a la gestión tributaria, señala que “las funciones de la administración tributaria comprenden dos gestiones distintas y separadas: la determinación y recaudación de los tributos; y la resolución de las reclamaciones que contra aquellas se presenten” (art. 72).

Ergo, se ha considerado que la aplicación errónea de las facultades mencionadas acarrea consecuencias en la aplicación de la facultad sancionadora, debido a que identificar de forma inadecuada el nacimiento de una obligación tributaria o incurrir en cualquier error en cuanto a la identificación del contribuyente traería consigo sanciones injustificadas.

A las facultades tributarias se las puede definir como aquellas atribuciones que la ley otorga a la administración para desarrollar su gestión en cuanto a la regulación normativa, la determinación del nacimiento, la liquidación del tributo, la exigibilidad y la extinción de la obligación. A su vez, se manifiesta la coercitividad de la ley al referirse a la facultad recaudadora; es decir, al cobrar los tributos por fuerza de ley, excluyendo así la voluntad del contribuyente.

La facultad sancionadora es empleada por la administración tributaria para responder ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias de carácter formal por parte del sujeto pasivo, y la facultad resolutoria, cuya eficacia y eficiencia se ve reflejada en la capacidad de resolver las solicitudes, quejas y, en general, todo requerimiento que posea la sociedad. A continuación, se expone con mayor profundidad cada una de estas facultades.

Facultad normativa

Esta facultad tiene por objeto expedir reglamentos o actos normativos que serán la herramienta fundamental para que la administración pública pueda ejercer sus funciones aplicando el derecho, sin perjuicio de que dichos reglamentos y actos normativos no

pueden ser contrarios a la ley tributaria ni regular materias reservadas exclusivamente a la ley, como modificar los elementos constitutivos del tributo.

La facultad normativa tiene por objeto expedir reglamentos para que la administración tributaria pueda cumplir con su cometido principal de forma adecuada. Es decir, los actos normativos que se emiten en ejercicio de esta facultad están dirigidos hacia la organización de la administración, el establecimiento de procesos de recaudación de tributos, entre otros.

Se debe considerar que uno de los principios constitucionales tributarios es la simplicidad administrativa; por ello, los reglamentos que puede emitir la administración tributaria están dirigidos a la creación de procesos más sencillos para la aplicación de la potestad impositiva. Pero, como ya se afirmó, se debe reiterar que esta facultad normativa no permite la creación, modificación ni extinción de tributos, sino que constituye una herramienta para su correcta aplicación.

Facultad determinadora

Para analizar esta facultad es necesario comprender lo que es la obligación tributaria, para ello usaremos el Código Tributario (2005) que señala en su artículo 15:

Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley. (art.15)

Esta facultad constituye una pieza importante para el desarrollo de las funciones de la administración tributaria, ya que se encarga de determinar el momento del nacimiento de la obligación tributaria. Esta acontece en el momento en que se cumple el hecho generador y, posterior a ello, corresponde la fase de liquidación tributaria; es decir, la determinación del monto de dicha obligación. Por ello, es necesario señalar que una obligación tributaria nace cuando se ha determinado el cumplimiento del hecho generador; esto es, aquella situación prevista por la ley que, al exteriorizarse en el plano material, origina una obligación tributaria material o de pago.

Así lo mencionaba González Angulo (2014), para quien “la determinación de la obligación tributaria es un acto formal que reconoce un hecho jurídico realizado por los agentes económicos atendiendo a la abstracción jurídica establecida en la ley” (p. 12). Por su parte, Angulo (2014) expone que “la determinación constituye el único medio legal generador de obligaciones tributarias. Los elementos configuradores de cualquier tributo deben encontrarse íntegramente regulados en la ley o en norma de rango similar” (p. 12).

La determinación es la acción tributaria que permite a la administración conocer el nacimiento de una obligación tributaria; sin embargo, dicha facultad no se aplica correctamente en varios casos. Se considera que la administración puede aprovecharse de esta facultad para exigir obligaciones sin haber determinado su nacimiento; es decir, sin que se haya cumplido el hecho generador. La inadecuada gestión tributaria respecto de la aplicación de la facultad determinadora puede presentarse, principalmente, por tres vías: la determinación inadecuada de la obligación, la determinación errónea de la cuantía y la identificación incorrecta de los contribuyentes.

Facultad recaudadora

La facultad recaudadora caracteriza principalmente a la gestión tributaria. Es así que “por recaudación debe entenderse la función pública que tiene por objeto procurar el ingreso en el tesoro público de los tributos previamente liquidados” (Queralt et al., 2018, p. 537). Es lógico comprender que esta facultad tendrá cabida una vez se haya determinado que la obligación tributaria posee carácter de exigibilidad; por ello, en esta fase del procedimiento de imposición actúa la fuerza de la ley, al margen de la voluntad humana, ya que “el fin recaudatorio es fundamental e indispensable, pues si desaparece nos encontraríamos fuera del deber de contribuir” (Acosta et al., 2017, p. 139).

Sin la facultad recaudadora, la administración pública no tendría manera de dotarse de ingresos; los contribuyentes perderían la responsabilidad de contribuir y el proceso impositivo quedaría obsoleto. Conforme a las primeras líneas de esta investigación, el tributo es una de las principales fuentes de ingresos que persigue el Estado; por esa razón, el legislador determinó el derecho de imposición que tiene el Estado sobre la riqueza de los miembros de la sociedad.

La recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo. El cobro de los tributos podrá también efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya la administración. (Código Tributario, 2005, art.71)

Es así que el Estado impositor ha creado mecanismos que facilitan el proceso de cumplimiento de la obligación tributaria, como los agentes de retención y, por supuesto, los agentes de percepción, que son instancias en las cuales los sujetos pasivos pueden efectuar el pago de la obligación tributaria.

El cumplimiento de la obligación acontece en el momento en que esta se vuelve exigible. Es aquí donde la administración puede aplicar su facultad recaudadora y el contribuyente tiene la obligación legal de pagar el tributo. Se debe señalar también que, en la

generalidad de los casos, el contribuyente acude voluntariamente a pagar sus respectivas obligaciones; pero, cuando esto no acontece, la administración tiene la facultad de iniciar un proceso de cobro forzoso, conocido también como procedimiento coactivo.

Facultad resolutoria

Esta es quizá la facultad más requerida en toda administración pública, ya que se refiere a la capacidad que posee el Estado para solucionar y responder las solicitudes, quejas o requerimientos de la sociedad; la administración aplicará esta facultad para responder y resolver los requerimientos u oposiciones sociales, conforme a lo establecido en la ley.

La facultad resolutoria se encuentra relacionada con el derecho de petición reconocido en la norma suprema del Ecuador y demás leyes conexas. Este derecho permite presentar ante la propia administración pública reclamos, consultas y quejas, entre otros, y recibir una respuesta oportuna y motivada respecto de la petición. En la misma línea, Ormaza (2022) expone que “la administración tributaria tiene la obligación de dar respuesta motivada al mismo, esto en aplicación de su facultad resolutoria” (p. 160). Esta facultad se encuentra reconocida en el artículo 69 del Código Tributario (2005), que reza lo siguiente:

Las autoridades administrativas que la ley determine están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria” (art. 69).

Sin embargo, la realidad sobre la aplicación de esta facultad no se acerca a lo establecido en los cuerpos normativos. De manera subjetiva, se considera que la administración pública, al mantener una gestión ineficiente, sostiene una gran carga de quejas y requerimientos de los contribuyentes, y por ello se dificulta responder y atender las peticiones conforme establece la ley.

Además, se considera que, si la administración tributaria desempeñara su rol con eficiencia, los requerimientos sociales serían cada vez menores, ya que no existiría oposición frente a la gestión gubernamental. Inclusive, las solicitudes, quejas y requerimientos de la sociedad —manifestaciones de oposición a la administración pública— carecerían de motivación jurídica como tal, pues se presumiría que la administración ejecuta sus funciones conforme a lo establecido en los cuerpos normativos.

Un problema recurrente en la sociedad es la falta de atención por parte de algunos servidores públicos. Si bien es cierto que tienen la obligación de atender cualquier necesidad que surja en relación con la gestión del gobierno seccional, resulta complicado responder a un requerimiento o queja sobre algún error en el que haya incurrido la administración,

pues ello implicaría aceptar la responsabilidad institucional y, por ende, acarrearía conflictos entre la sociedad y la administración, así como entre la administración y los servidores públicos que tramitaron el pedido. A ello se suma la escasez de empleo tanto en el sector privado como en el público; para quienes sí cuentan con una relación laboral en alguno de estos sectores, puede generarse una dependencia económica y, en ciertos contextos, intimidación, lo cual dificulta el ejercicio de sus actividades laborales conforme a lo que establece la ley.

Debemos hacer alusión a que el derecho a recurrir o de queja es uno de los más importantes dentro de nuestro arsenal jurídico, pues permite expresar el desapruebo ante la gestión del Estado seccional; sin embargo, sin una administración pública responsable que cuente con la suficiente transparencia y, a su vez, con capacidades para atender dicho trámite, este derecho queda en el papel y resulta inaplicable.

La falta de conocimiento que posee la sociedad sobre este derecho es, naturalmente, un problema adicional. Existen administrados que desconocen que pueden elevar sus quejas al gobierno de turno; además, desconocen el procedimiento legal que acompaña la falta de contestación de dichos trámites, esto es, el silencio administrativo. Sin la iniciativa del titular que ejerza el derecho, no puede efectivizarse el silencio administrativo y, una vez más, la ignorancia se convierte en un obstáculo en la gestión tributaria.

Por ello, en aquellos casos en los cuales no se pueda dar solución a los problemas entre la administración tributaria y los contribuyentes, existe la vía jurisdiccional, en la que un tercero —el juez—, en este caso los tribunales contencioso-tributarios, mediante sentencia dará solución al problema jurídico. Al respecto, Costa (2016) señala:

Las facultades del órgano administrativo acreedor del tributo en materia de control, determinación de la deuda y derecho a exigir el pago están reguladas por la ley. Si existen discrepancias acerca de la existencia o del alcance de esta relación legal, surge un conflicto de intereses que debe ser resuelto por un órgano independiente del sujeto activo, es decir, por un órgano al cual la Constitución le otorga funciones jurisdiccionales, no administrativas. Nadie puede ser juez por su propia causa. (p. 338)

Facultad sancionadora

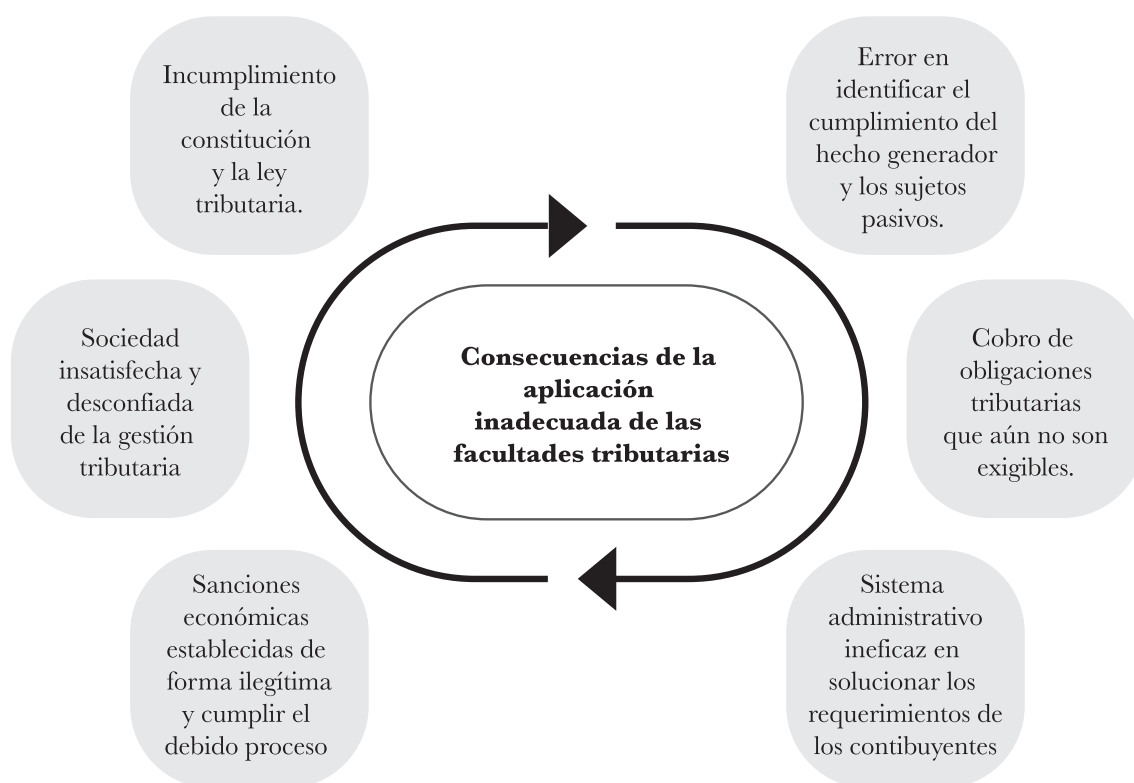
Esta facultad es la manifestación por excelencia del derecho punitivo del Estado; es decir, corresponde a la coacción frente a la desobediencia de los individuos para velar y preservar los intereses de la sociedad. Concretamente, puede identificarse que esta facultad tributaria es la respuesta que tiene la administración ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos. Ciertamente, para que se constituya la sanción deben existir algunos elementos previos, como la determinación cierta de la

existencia de una obligación tributaria, que esta sea exigible y, eventualmente, el incumplimiento de la obligación.

La administración tributaria puede establecer sanciones eminentemente en el ámbito administrativo, como sanciones económicas o la clausura en casos determinados. De igual forma, se debe señalar que la aplicación de sanciones en el ámbito tributario opera únicamente respecto del incumplimiento de las obligaciones formales de los sujetos pasivos. Entiéndase por obligaciones formales aquellas actividades de hacer o no hacer, como, por ejemplo, presentar declaraciones, emitir facturas o no ocultar ingresos, entre otros; es decir, obligaciones que sirven para ayudar a determinar la existencia de obligaciones tributarias de carácter material o de pago. Para cerrar este acápite, nos permitimos exponer gráficamente algunos de los problemas que se presentan por una inadecuada aplicación de las facultades tributarias.

Figura 1

Consecuencias de la aplicación inadecuada de las facultades de la administración tributaria.



Principios tributarios que se afectan por una inadecuada gestión tributaria, un análisis crítico

Principio de legalidad

Es necesario establecer que el fin de los principios es la optimización del derecho. Aunque su utilidad sea muy discutida por los positivistas respecto de la supremacía de la norma, la existencia de un sistema garantista y el empleo de los principios jurídicos, su utilización e importancia no están a debate, ya que, al establecerse dentro del ordenamiento jurídico, son de carácter obligatorio, al igual que la ley. Recordemos la expresión *dura lex, sed lex*.

Correspondiendo al análisis, partiremos hablando del principio que consideramos más importante de todos: el de legalidad, un principio fundamental en el estudio del derecho. Cabe mencionar que este principio, en materia tributaria, garantiza que la administración pública actúe conforme a la ley y dé a conocer cuál es el procedimiento para crear, modificar o extinguir tributos, claro, esto desde una perspectiva de la potestad tributaria. Pero, en el caso de la potestad de imposición —es decir, al cobrar tributos—, este principio se enfoca en que las prestaciones tributarias se determinen y recauden con apego a lo señalado en la ley.

El principio de legalidad tiene un alcance vasto en todo el territorio nacional ecuatoriano, refiriéndose a la importancia de la existencia de leyes claras, previas, ciertas y positivizadas. En el desarrollo de las actividades administrativas seccionales, el principio de legalidad dispone que todo actuar en el ejercicio público deberá observar la ley vigente y la jurisdicción.

Para las administraciones autónomas, la aplicación de este principio no resulta tan complicada como a nivel nacional; sin embargo, ciertamente poseen capacidad legislativa, es decir, la capacidad para crear tributos, y lo harán mediante actos normativos de autoridad competente, conforme lo determina la Constitución de la República del Ecuador. Esto quiere decir que las administraciones deberán respetar los mandatos establecidos en la ley y en las respectivas ordenanzas. Además, como ya hemos enunciado, la ley ha conferido a los gobiernos seccionales la recaudación de las obligaciones tributarias; esta recaudación debe realizarse en la forma y medida señaladas en el ordenamiento jurídico.

También debemos considerar que los gobiernos seccionales gozan de autonomía administrativa frente al gobierno central y, por esta razón, debe existir un sistema equilibrado entre el principio de legalidad y el principio de autonomía administrativa seccional, de tal manera que los gobiernos autónomos no se adjudiquen potestades que la ley no les permite, pero que, a su vez, la ley no impida que estos puedan gestionar planes de autofinanciamiento para sus gobiernos.

Así surge la expresión *nullum tributum sine lege*, que significa que no hay tributos sin ley. Resulta interesante observar que existe abundante normativa positivizada en diversos cuerpos jurídicos y, sin embargo, persisten inobservancias por parte de quienes poseen las competencias para crear y cobrar tributos. Ya lo señala el artículo 301 de la Constitución de la República del Ecuador (2008):

Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley (art. 301).

En este contexto, no se debe confundir la facultad de crear tributos que poseen los gobiernos autónomos a través del concejo municipal con la facultad normativa que posee la administración tributaria, puesto que la potestad normativa permite que la administración pueda emitir reglamentos que faciliten la recaudación de los tributos creados por el concejo municipal. Estos actos normativos no deben contradecir las leyes u ordenanzas, ni pueden modificar los elementos constitutivos del tributo; de hacerlo, se afectaría el principio de legalidad y, concomitantemente, el de reserva de ley.

Seguridad jurídica

La seguridad jurídica indiscutiblemente representa un principio universal dentro del mundo jurídico, pero tiene una naturaleza especial en materia tributaria, sea por garantizar la obligación tributaria legal, porque estas obligaciones sean previas al hecho, anticipadas y publicadas a la sociedad, o por la amplia existencia de normas tributarias, lo que podría generar oscuridad, ambigüedad, inestabilidad normativa e inseguridad en cuanto a la aplicación misma del derecho.

Este resulta ser uno de los principios más comprometidos en la actualidad: funge como una garantía de que el Estado crea y cobra tributos conforme a la ley. Se basa en el respeto a la Constitución y en “la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por autoridad competente” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, art. 82). De cierta manera, este principio brinda una garantía en el sentido de que solo las autoridades dotadas de jurisdicción y de la suficiente competencia pueden crear un tributo que posteriormente será exigible. En este sentido, Martínez Castillo (2015) expone que:

La necesidad de contar con normas claras, previas, estables y conocidas no es un supuesto de la modernidad actual en materia impositiva, sino que constituyó uno de los postulados

que motivaron transformaciones históricas en la sociedad, en donde las exigencias sociales obligaron a que se adopten principios (...), cuyos vestigios exigen a los sistemas jurídicos modernos que irradian certeza. (p. 42)

En este sentido, “la seguridad jurídica implica la confiabilidad en el orden jurídico y la sujeción de todos los poderes del Estado a la Constitución y a la ley, como salvaguarda para evitar que las personas, pueblos y colectivos sean víctimas del cometimiento de arbitrariedades” (Corte Constitucional, 2015, Sentencia 045-15-SEP-CC, consideración cuarta). Con base en este principio, se debe entender entonces que la administración pública, al momento de aplicar su gestión tributaria, deberá hacerlo en estricto apego a lo establecido en la Constitución, en las leyes y en las ordenanzas; de no ser así, se afectaría la seguridad jurídica de los contribuyentes.

En el sistema en que vivimos, donde existe el Estado impositor (exige) y el pueblo que contribuye (cumple), es necesario que el impositor sea certero, claro y transparente; que sus actuaciones sean legales; y que la gestión pública posterior a la aplicación de la potestad impositiva sea en beneficio público. La sociedad requiere seguridad dentro de esta relación con el Estado, y esta seguridad emana del cumplimiento estricto de la ley en todo procedimiento que emane del Estado.

La sociedad, con suficiente seguridad respecto de las actuaciones del Estado, facilitaría incluso el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya que tendría la confianza de que el tributo se convertirá en beneficio público. En la actualidad, este principio se ve muy comprometido; naturalmente, podemos suponer que la sociedad ha perdido la confianza en el Estado debido al incumplimiento de dichos principios. Desde un inicio y detrás de toda esta “poesía normativista”, no existe ninguna manera de asegurar que las actividades de la administración pública estén conforme a derecho. La sociedad desconfía de su gobierno, bajo la impotencia de no poder generar un cambio significativo.

Capacidad contributiva

Sobre la capacidad contributiva, los autores Acosta, Villanueva y Yarza señalan, respecto del principio de capacidad contributiva, que se puede concebir como “una cualidad subjetiva de las personas físicas que expresa su idoneidad a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Presupone la existencia de riqueza que proporciona al sujeto unos medios financieros adecuados para contribuir a los gastos públicos” (Acosta et al., 2017, p. 94).

Es importante señalar que el principio de capacidad contributiva no se encuentra señalado en la Constitución, pese a que este principio consagra justicia tributaria al determinar el valor de la obligación tributaria en correlación con la capacidad de riqueza que poseen los contribuyentes. Pero este principio, al ser fundamental para el sistema tributario,

ha sido reconocido por la Corte Constitucional del Ecuador, organismo que ha expresado que “en efecto, el principio de capacidad contributiva se enfoca en determinar si la persona llamada a contribuir tiene manifestaciones de riqueza (a través de la renta, consumo, etc.) que le sitúen en capacidad de aportar al gasto público” (Corte Constitucional, 2021, Sentencia núm. 47-15-IN, consideración 68).

En un sistema social de oportunidades, existen diversas situaciones y realidades económicas para cada persona; está claro que existe una mala distribución de la riqueza en nuestro gobierno, pero es la filosofía del método económico adquisitivo que hemos manejado durante años. Ricos y pobres, todos estamos inmersos en la sociedad y en la tributación, y este acto es, sin lugar a duda, un sacrificio económico para el colectivo, con un carácter patriótico, simbólico y esperanzado en una retribución.

Sin embargo, el derecho tributario ha considerado que el acto de tributar deberá representar un grado de sacrificio para cada situación económica de cada contribuyente y, en respuesta a esta idea, nace el principio de “capacidad contributiva”, donde los contribuyentes deberán ser tratados con igualdad de derechos y corresponder con responsabilidad a todas las obligaciones tributarias que se les presente, pero sacrificarse con base en su cantidad de riqueza. Claro que existen tributos que no pertenecen a este concepto, como lo es el impuesto al valor agregado. Por ejemplo, si dos personas desean comprar una prenda de vestir cuyo costo es de 200 dólares, el valor del IVA será el mismo sin importar si una persona tiene un ingreso mensual de mil dólares o si la otra persona no posee ingreso alguno.

Así que, ¿a qué contribuyente le representa mayor sacrificio adquirir esta prenda de vestir? La lógica que se emplea es que la persona que posee mayor cantidad de riqueza estará en la posición de adquirir más bienes, de gozar de más servicios y, por lo tanto, su actividad tributaria será mayor, comparada con aquellos que no se encuentran en la misma situación económica y no adquieren la misma cantidad de bienes o acceden a los mismos servicios.

No existe una manifestación única de la capacidad contributiva, sino que esta se aprecia a través de una serie de índices directos: adquisición de riqueza, posesión de riqueza (patrimonio) y gasto de la riqueza. Son, en definitiva, los momentos en que la riqueza entra, está o sale del patrimonio del sujeto pasivo (Acosta et al., 2017. p. 94)

Este será el principio más polémico a tratar, pues en la actualidad factores sociales como el desconocimiento o la pobreza pueden o no haberle brindado un espacio libre al Estado para poder actuar con discrecionalidad, contrariando la ley y abusando de sus facultades tributarias. Cada tributo, como lo señala la ley, será determinado por un hecho generador que lo vea nacer, como una obra pública, un servicio público o, simplemente, la manifestación de riqueza.

Este principio consagra que los tributos no podrán determinarse por aspectos ajenos a aquellos que manifiestan riqueza. Sin embargo, la administración pública utiliza la ignorancia social como el hecho generador de los tributos por excelencia. En este punto nos cabe una nueva y curiosa interrogante: ¿una sociedad informada es más difícil o más fácil de gobernar?

No será suficiente que la sociedad esté informada sobre materia tributaria y sobre sus derechos en general; lo que la sociedad necesita son oportunidades que le permitan subsistir de forma digna y un Estado que determine una gestión tributaria eficiente y respetuosa sobre la parte del patrimonio que sea gravable del contribuyente.

Si entendemos que este principio “implica que solamente las manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden configurar el hecho generador de una obligación tributaria. Por otro lado, deriva en que los particulares están obligados a contribuir de manera progresiva en función de su capacidad económica” (Corte Constitucional, 2021, Sentencia núm. 65-17-IN, consideración 47), se debe entender también que los tributos deben ser liquidados y cuantificados de forma correcta, puesto que, de no existir esta correcta cuantificación, se podría hacer tributar a los contribuyentes más de lo que legalmente están obligados a pagar; de ahí deviene la importancia de este principio.

Conclusiones

El Código Tributario del Ecuador ha otorgado facultades a las administraciones tributarias para que apliquen su potestad de imposición de forma adecuada, pero si estas facultades no se manejan de forma adecuada, lo más probable es que se lesionen derechos de los contribuyentes.

Las etapas de nacimiento, exigibilidad y extinción de la obligación tributaria, su identificación y aplicación correcta, son fundamentales para la existencia de una gestión tributaria municipal justa y legítima, es por ello que, los funcionarios municipales deben contar con los conocimientos adecuados para poder cumplir con competencias de forma adecuada.

Referencias bibliográficas

- Acosta, E. S., Villanueva, A. V. y Yarza, M. E. (2017). *Derecho tributario y financiero*. Aranzadi.
- Alink, M., y van Kommer, V. (2011). *Manual de administración tributaria*. International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD); Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).
- Angulo, J. L. (2014). *Facultades de la administración tributaria en materia de determinación de tributos* [Manuscrito no publicado].
- Asamblea Nacional Constituyente. (2008, 20 de octubre). *Constitución de la República del Ecuador*. Suplemento del Registro Oficial No. 449. https://www.defensa.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2021/02/Constitucion-de-la-Republica-del-Ecuador_act_ene-2021.pdf
- Barreix, A. y Jerónimo, R. (2003). *Un nuevo modelo de administración tributaria*. https://www.researchgate.net/profile/Alberto-Barreix2/publication/265240408_UN_NUEVO_MODELO_DE_ADMINISTRACION_TRIBUTARIA/links/5499bf090cf22a831396282f/UN-NUEVO-MODELO-DE-ADMINISTRACION_TRIBUTARIA.pdf
- Congreso Nacional del Ecuador, Comisión de Legislación y Codificación. (2005, 14 de junio). *Código Tributario* (Codificación No. 2005-09). Suplemento del Registro Oficial No. 38. https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/00682c30-727a-4268-b095-f485d226ce49/Codigo_Tributario_10082023.pdf
- Corte Constitucional del Ecuador. (2015, 25 de febrero). *Sentencia No. 045-15-SEP-CC*.
- Corte Constitucional del Ecuador. (2021, 10 de marzo). *Sentencia No. 47-15-IN*.
- Corte Constitucional del Ecuador. (2021, 19 de mayo). *Sentencia No. 65-17-IN*.
- Martínez Castillo, J. F. (2015). *Elementos para la seguridad jurídica en materia de determinación de precios de transferencia* [Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador]. UASB-Digital.
- Ormaza Ávila, D. A. (2022). *Las contribuciones especiales de mejora en el ordenamiento jurídico ecuatoriano: Su regulación, efectos jurídicos y la necesidad de su modificación* [Tesis doctoral, Universitat de València].
- Queralt, J. M., Serrano, C. L., Serrano, J. M. y Ollero, G. C. (2018). *Curso de derecho financiero y tributario*. Tecnos.
- Ramírez Cepeda, N. P. (2011). El principio de legalidad tributaria en la contribución de valorización. *Verba Iuris*, (26), 133-147
- Vázquez, M. (2017). *El hecho generador*. <https://repositorio.usam.ac.cr/xmlui/bitstream/handle/11506/1125/LEC%20DERE%200011%202017.pdf?sequence=1>

