

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Derecho

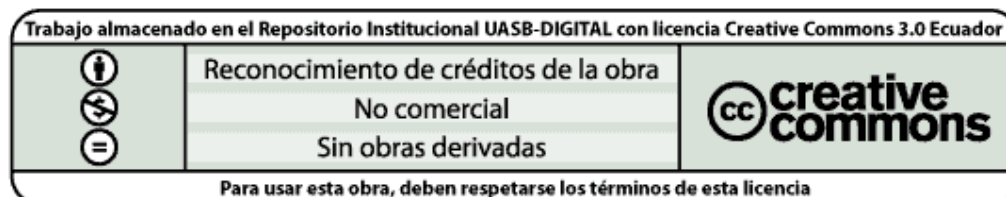
Mención en Derecho Tributario

**Problemática jurídica de las herencias, donaciones y legados, como
objetos de imposición**

Cindy Gabriela Rodríguez Tapia

Tutora: Eddy De La Guerra

Quito, 2017



Cláusula de cesión de derecho de publicación de tesis/monografía

Yo, Cindy Gabriela Rodríguez Tapia, autora de la tesis intitulada “Problemática jurídica de las herencias, donaciones y legados, como objetos de imposición”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster de Investigación en Derecho, mención Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

a. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo, por lo tanto, la Universidad utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en formato virtual, electrónico, digital u óptico, como usos en red local y en internet.

b. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.

c. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha: 27 de septiembre de 2017

Firma:

Resumen

El presente trabajo de investigación analiza las herencias, legados y donaciones, y las problemáticas surgidas en torno a su percepción como objetos de imposición. El estudio inicia con el análisis de la teoría general de la imposición y el vínculo de dicha teoría con el impuesto. Como sustento de este estudio, fueron consideradas las variadas acepciones desarrolladas sobre los objetos de imposición, tal es el caso de la renta y el patrimonio; y, de manera más específica en atención al tema investigativo, herencias, legados y donaciones, como hechos generadores y el papel del sujeto pasivo en cada caso.

Posteriormente se realiza la configuración de este tipo de impuesto, desde el marco de la doctrina hasta su desarrollo en la normativa tributaria ecuatoriana. Para ello, fueron topados elementos como los principios tributarios y la regulación del impuesto sobre herencias, legados y donaciones en la ley vigente; además, se realiza un estudio comparativo del tratamiento que dan otros países a este impuesto. Algunos países excluyen dicho impuesto del impuesto a la renta, ello debido a las dificultades que existen para determinar el periodo de tiempo para el devengo del monto y la falta de habitualidad de las transferencias.

La legislación ecuatoriana reconoce este tipo de tributo dentro del impuesto a la renta, por lo que no es compatible con la naturaleza jurídica de renta, sino que está vinculado al acrecimiento del patrimonio del heredero o legatario, para tal efecto se debe considerar la capacidad contributiva mas no la capacidad económica, a fin de armonizar el sistema tributario, y llegar a alcanzar cierto equilibrio en su funcionamiento, este impuesto debe ser considerado como un impuesto único, independiente, no periódico, porque no proviene ni del trabajo ni del capital, ni la mezcla de estos dos, ni tampoco grava el patrimonio neto resultante de los bienes y derechos del titular una vez restados los gravámenes o pasivos a que tuviera lugar.

Palabras claves: impuesto, renta, patrimonio herencia, legado, donación, sistema tributario, régimen tributario, capacidad contributiva, sujeto pasivo.

AGRADECIMIENTO

Al finalizar esta etapa, quiero agradecerle a Dios por la vida, por brindarme la oportunidad de culminar con éxito este trabajo académico, y por las múltiples bendiciones que he recibido a lo largo del camino.

A mis Padres Livia y William, quienes me dieron la existencia, y han sido los pilares fundamentales para alcanzar mis metas; por su amor, sus sabios consejos, y por inculcarme con su ejemplo los más nobles valores del ser humano.

El más profundo agradecimiento lleno de amor; a mi Padre, por dedicarme su tiempo, quien dejando sus tareas cotidianas estuvo conmigo para alentarme en los momentos difíciles, por ser mi guía y ejemplo de perseverancia.

A mi hermana, por su apoyo incondicional, por ser ejemplo de lucha constante, y por haberme impulsado a conseguir este sueño; a mi hermano, por llenar mi vida de amor, y alegría; además, por sus palabras de aliento.

Aprovecho para agradecerle a la Dra. Eddy De La Guerra, por haberme guiado en el desarrollo de esta investigación, y por compartir con los estudiantes sus vastos conocimientos que enriquecen a la academia, y enorgullecen a quienes hemos tenido la suerte de ser sus alumnos; así mismo, a todos los docentes que formaron parte de esta etapa estudiantil, que fue muy enriquecedora, y me permitió crecer como persona y como profesional.

A mis compañeros de aula, con quienes día a día compartí experiencias inolvidables; además, porque el anhelo de uno, fue el deseo de todos de alcanzar la meta añorada; por su amistad sincera, que perdurara por siempre.

DEDICATORIA

A mis padres y hermanos
que son el centro de mi existencia;

Mi madre Livia Tapia, modelo de rectitud, bondad,
materialización del amor de Dios en la tierra.

Mi Padre William Rodríguez, ejemplo de trabajo,
inteligencia, responsabilidad y honestidad.

Mis hermanos Liby y William,
por brindarme su apoyo y amor incondicional.

TABLA DE CONTENIDO

Introducción.....	1
Capítulo primero	3
Teoría general de la imposición y su relación con el impuesto a las herencias donaciones y legados	3
1.1. Teoría general de la imposición.....	3
1.1.1. De los tributos y sus clases	8
1.1.2. Los impuestos	8
1.2. Objetos de imposición según la teoría general	16
1.2.1. Generalidades	17
1.2.2. La renta.....	17
1.2.3. El patrimonio	31
1.2.4. Diferencia entre la renta y el patrimonio	35
1.3. Las herencias, legados y donaciones como objeto de imposición.....	38
1.3.1. La aceptación como hecho generador de la donación	43
1.3.2. De la aceptación como hecho generador de las herencias y legados.....	44
1.3.3. De los sujetos pasivos.....	50
Capítulo segundo.....	52
Impuesto a las herencias, legados y donaciones	52
2.1. La configuración del impuesto a herencias, donaciones y legados.....	52
2.1.1. Definición.....	52
2.1.2. Naturaleza jurídica del impuesto a la herencia, legado y donación ..	55
2.1.3. Base jurídica y teórica del impuesto a las herencias, legados y donaciones	57
2.1.4. Elementos del impuesto	58
2.2. El impuesto a herencia, donaciones y legados en el Ecuador	61
2.2.1. Origen.....	61
2.2.2. Evolución	64
2.2.3. Naturaleza jurídica del impuesto vigente	70
2.3. Los principios tributarios y su relación con el impuesto a herencias donaciones y legados en la legislación nacional	71
2.3.1. Principio de generalidad.....	71
2.3.2. Principio de igualdad.....	73

2.3.3. Principio de capacidad contributiva	76
2.3.4. Principio de progresividad	79
2.3.5. Principio de no confiscatoriedad	81
2.4. Problemática entorno a los tributos vigentes.....	82
Conclusiones	84
Bibliografía.....	87

Introducción

El tema que ha sido propuesto en este estudio investigativo, denominado “Problemática jurídica de las herencias, donaciones y legados como objetos de imposición”, está enfocado en el análisis del sistema tributario dentro del funcionamiento del tributo a las herencias, legados y donaciones. Dicho trabajo, no contempla la pretensión de oponerse a un tipo de impuesto que recaiga sobre la transmisión gratuita respecto a las herencias, legados y donaciones; por medio de la cual, se llega a generar un incremento patrimonial de la persona que hereda, y cuyo motivo resulta ser la muerte. De esta forma se erige como obligación relevante el deber de cada individuo de contribuir al gasto público, por medio del pago de los tributos al Estado.

En la dinámica que rodea a la sociedad en la actualidad, se ha alcanzado a establecer una variada cantidad de tributos y cargas fiscales, caracterizados por tener un crecimiento continuo. Esto resulta ser un elemento fundamental que el legislador debe tomar en cuenta en el ejercicio de sus funciones, principalmente en la configuración de los impuestos.

Sobre este tema Ecuador ha demostrado ser un país, que, en el transcurso de los años, ha contemplado un régimen tributario donde se atribuye determinada certeza a los individuos que ostentan la responsabilidad u obligación de pagar deberes fiscales, los cuales llegan a ser establecidos por el órgano legislativo. Desde una perspectiva histórica, el impuesto sobre las herencias, legados y donaciones en el país y en lo relacionado a su reconocimiento en la normativa legal, se ha caracterizado por gravar bajo los parámetros de un sistema proporcional, y posteriormente progresivo, motivado principalmente por el incremento patrimonial derivado de la sucesión *mortis causa* o transferencia de dominio *inter vivos*.

Es así como, la investigación está dirigida al análisis del impuesto a las herencias, legados y donaciones, así como el hecho generador de dicho impuesto y su percepción como objeto de imposición por renta. Para ello se pretende, como objetivo general, valorar los cambios efectuados a este tipo de impuesto en el régimen tributario interno, y las consecuencias surgidas en torno al derecho de propiedad.

Como objetivos específicos fueron trazados el estudio de la imposición a las rentas y el patrimonio, el análisis de la nueva normativa tributaria que rige respecto a este tipo de impuesto, y la caracterización de su evolución en la legislación nacional.

La investigación llegó a estructurarse en dos capítulos; en el primero, se presenta una aproximación teórico-doctrinal de la imposición y su vínculo con el impuesto a las herencias, legados y donaciones. Como sustento de este análisis se llega a exponer la teoría general de la imposición, los objetos de imposición acorde a dicha teoría, específicamente la renta y el patrimonio.

En el segundo capítulo, se desarrolla toda una valoración y análisis respecto al impuesto a las herencias, legados y donaciones. Dicho análisis se basa en la configuración de este tipo de impuesto, su materialización en el Ecuador y la relación de los principios tributarios con el reconocimiento de este impuesto en la legislación nacional. Por último, serán planteadas las respectivas conclusiones.

Capítulo primero

Teoría general de la imposición y su relación con el impuesto a las herencias donaciones y legados

En el presente capítulo se abordará la temática de la teoría general de la imposición y específicamente el comportamiento de los gravámenes de los ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones. Los incrementos patrimoniales de las personas, y principalmente aquellos que provienen de herencias, legados y donaciones, y demás actos a título gratuito, pueden estar sujetos a una serie de gravámenes aplicados por el Estado, por lo que se pretende analizar el comportamiento de este tipo de gravámenes dentro de la doctrina tributaria, desde el marco de su independencia o complementariedad. Para ello, se analizará el impuesto a la renta y el patrimonio, todo desde la perspectiva brindada por el derecho tributario y la teoría de la imposición.

1.1. Teoría general de la imposición

Para iniciar esta investigación se partirá de la idea que los impuestos son pertinentes en la medida que existan leyes que los instituyan y regulen. Además, se debe considerar que autores de vanguardia reconocen la unidad del derecho tributario, dentro del conjunto de normas que aluden al ejercicio del poder de imposición de los entes públicos, así como, a las relaciones, a los derechos y a las obligaciones que del mismo nacen, al igual que a su respectiva tutela¹.

En relación con el tema objeto de este estudio, se debe establecer que la potestad impositiva está vinculada por la ley y no presenta más que restringidas áreas de discrecionalidad². Ahora bien, la teoría general de la imposición estima que el tributo, entendido como los aportes que todos los contribuyentes tienen que transferir al Estado, tienen como objetivo el costear los servicios públicos que el Estado presta, por tanto, lo que el particular paga por concepto de gravamen es el equivalente a los servicios públicos que recibe.

La teoría general de la imposición se sustenta entonces, en el principio del beneficio, según el cual un sistema legal será justo si cada ciudadano sufraga el coste de

¹ Andrea Amatucci; Eusebio González García y, Christoph Trzaskalik. *Tratado de Derecho Tributario*. (Bogotá: Temis, 2001), 59.

² Gian Antonio Micheli. *Curso de Derecho Tributario*. (Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1975), 168.

los bienes y servicios públicos en función de los beneficios que obtiene del sector público³. En este sentido Luis Hernández determina que:

El vínculo de dependencia entre los gobernados y el Estado encuentra su más representativa materialización, por una parte, en la facultad del segundo de obtener sus recursos económicos de los primeros (al amparo de un sistema normativo), con su correlativa obligación de satisfacer las necesidades públicas; y por la otra, en el derecho de aquellos de disfrutar de los beneficios de vivir en una comunidad estatal, con su correlativa obligación de cooperar económicamente en sostenimiento de las cargas financieras que pesan sobre el Estado⁴.

Este principio del beneficio también constituye uno de los principales fundamentos en los que se ha llegado a sustentar el gravamen sucesorio. A partir de principios del Siglo XIX, desde el marco de la doctrina científica, se planteó una fundamentación teórica respecto al impuesto sucesorio, lo cual fue motivado por dos elementos principales, estos son: el auge y desarrollo del constitucionalismo, con el respectivo sometimiento del poder financiero a las normas legales aprobadas por el órgano legislativo; y, en segundo lugar el incremento del liberalismo en materia económica, lo que amplió las manifestaciones hostiles hacia el impuesto sucesorio⁵.

En dicha época, la existencia del impuesto en Europa occidental se había caracterizado por ejecutarse de variadas formas, es decir que no siempre fue considerado un impuesto ya que llegó a ser tratado como una tasa o canon, además de que fueron utilizadas diferentes denominaciones como una manifestación del poder de turno y las autoridades que llegaron a crearlos. Conforme a esto, la base y fundamentación de este tributo de tipo sucesorio, antes del desarrollo del constitucionalismo francés descansaba en el criterio expuesto por el monarca o el señor feudal⁶.

Como necesidad de la implementación del impuesto sucesorio, destacó aquella referida a la necesidad existente de que la Hacienda recibiera los recursos económicos respectivos; esto, se materializó a partir del fallecimiento de los súbditos de la misma, cuyo acontecimiento impulsaría la transmisión hereditaria de los bienes respectivos y la

³ Álvaro Altamirano. *“Teoría General de la Imposición”*.
<<https://alvaroaltamirano.files.wordpress.com/2010/05/teoria-de-la-imposicion.pdf>>.
Consulta: 10 de julio de 2016.

⁴ Luis Hernández Jiménez. *“La Naturaleza impositiva de la relación tributaria”*. En Juan Pampillo Baliño y otros. *Derecho Tributario* (México, D.F: Porrúa, 2012), 127-164.

⁵ María del Pilar Navau Martínez-Val. *El Impuesto de Sucesiones ¿un impuesto injusto? Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias*. (Madrid: Dykinson, 2009), 40.

⁶ *Ibíd.*

exigencia de impuesto o más bien tributo correspondiente. Respecto a este tipo de tributo se puede decir que ha sido relacionado con algunos requisitos, que a consideración del profesor alemán Walter Lotz estos se relacionaron con: la presencia de la propiedad privada, la existencia de un derecho a la herencia, el desarrollo de una economía monetaria, la organización estatal y una burocracia retribuida⁷.

Los requisitos o factores antes mencionados, tuvieron una amplia presencia en las diferentes etapas históricas, propias de la evolución de la humanidad, tal es el caso del impuesto que rigió en el antiguo Egipto que llegó a alcanzar a la generalidad de la sucesiones, y que en épocas posteriores fue implementado por la sociedad griega; o también, existe el ejemplo del imperio romano donde se implementó el antecedente directo del actual impuesto sucesorio, el cual fue denominado como *vicésima hereditatum*, en tiempos del emperador Augusto⁸.

De esta forma, y como factor, catalogado de imprescindible, se erige el reconocimiento del derecho a la propiedad, como precedente en la existencia del impuesto sucesorio, ya que dicho derecho resulta ser la base de todo el sistema económico y social. Al darse esta situación la sucesión *mortis causa*, surge sujeta a una estructura general que forma parte de las relaciones jurídica en las cuales el derecho de propiedad tiene cabida. Es así, como a finales del Siglo XVII, se alcanza a tratar en la región europea occidental de un régimen jurídico donde el derecho de propiedad es reconocido a plenitud y a su vez resulta consolidado el derecho en torno a la herencia testada e intestada⁹.

Asimismo, y junto al nacimiento de un Estado moderno en territorio europeo, el impuesto sucesorio tiene como fundamento o principio su reconocimiento como parte de gravámenes generales; es decir, aranceles o tasas que el monarca alcanza a exigir bajo conceptos de derechos de timbre y derechos de registro, con el objetivo de establecer cierta formalización de los negocios jurídicos en los que se lleguen a transmitir bienes y derechos. Los derechos de timbre y registro constituyen el origen incipiente del gravamen sucesorio, donde no llegó a tomarse en cuenta como un impuesto, sino como una tasa o arancel, es decir que las transmisiones hereditarias serán

⁷ Walter Lotz, “Finanzwissenschaft”, en María del Pilar Navau Martínez-Val. *El Impuesto de Sucesiones ¿un impuesto injusto? Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias*. (Madrid: Dykinson, 2009), 40.

⁸ Beltrán Flórez. *El impuesto sobre las herencias*, en María del Pilar Navau Martínez-Val. *El Impuesto de Sucesiones ¿un impuesto injusto? Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias*. (Madrid: Dykinson, 2009), 40.

⁹ *Ibíd.*

tratadas como parte del ámbito de los negocios jurídicos, y estarán sometidas al pago de dichos derechos. Esta visión fue desarrollada a cabalidad en una gran parte de los Estados europeos¹⁰.

Los derechos de timbre y registro surgidos en el Siglo XVII, fueron justificados desde la perspectiva de la equidad y bajo el principio del beneficio; es decir, que ese Estado moderno, ya desarrollado, se inicia por vez primera en la prestación de un servicio público que llega a percibirse por la ciudadanía como necesario; o sea, se brindaba seguridad y certeza al tráfico jurídico de bienes y derecho mediante el cumplimiento de determinadas obligaciones frente al Estado. Con la imposición de los derechos de timbre y registro, como arancel, se pretendió brindar una garantía a los intereses derivados de la vida privada con la intervención de funcionarios, en aquellos casos de vital importancia. Del mismo modo, el acto jurídico se vería respaldado de cara al futuro, contaría con la seguridad en la publicidad de las relaciones jurídicas y la protección de la fe de terceras personas. Es así como el principio del beneficio queda reflejado como una teoría que surge del coste del servicio, y además como base y fundamentación de los derechos de timbre y registro aplicados por el Estado moderno europeo, antecedentes del impuesto sucesorio.

Otro principio por señalar, como parte de la teoría de la imposición y por tanto fundamento del impuesto sucesorio, resulta ser el principio de capacidad de pago o también denominado principio de capacidad contributiva. Este principio encierra la aptitud o capacidad patrimonial que tienen las personas para cumplir con los impuestos. El origen del mismo es situado antes del desarrollo del principio del beneficio¹¹, pero independientemente de su surgimiento, su desarrollo y formulación; en el marco constitucional, tiene sus comienzos con el triunfo de la corriente filosófica liberal que influyó en el Estado de Derecho, ello reflejado en el texto constitucional francés de 1791, donde este principio llegó a consagrarse en los pilares del ordenamiento jurídico por primera vez. De igual modo su consagración fue ampliada a todas aquellas normas constitucionales de carácter liberal que fueron aprobadas en occidente durante el Siglo XIX. Otro ejemplo por mencionar sería la Constitución española de 1812, en la cual, y

¹⁰ *Ibíd.*

¹¹ Al respecto se señaló por autores como los Musgrave que se remontaría al siglo XVI, a las Leyes de Pobres dictadas por Isabel I de Inglaterra en 1596, eran ayudas a los más necesitados financiadas con impuestos aportados por los que tenían bienes. R.A. Musgrave y P.B. Musgrave. “Hacienda Pública teórica y aplicada”, en María del Pilar Navau Martínez-Val. *El Impuesto de Sucesiones ¿un impuesto injusto? Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias.* (Madrid: Dykinson, 2009), 71.

por medio de las Cortes de Cádiz, se llegó a reflejar que “las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno”¹².

A la par de la expansión del principio de capacidad de pago en el ámbito constitucional, se desarrolló el impuesto sucesorio, caracterizado por un incremento en los tipos y además la introducción de la progresividad, lo que reflejó un marcado fortalecimiento del impuesto hereditario en el transcurso del Siglo XIX; ejemplo de ello, es Inglaterra donde en el año 1813 fueron recaudados un millón de libras esterlinas por la aplicación del impuesto sucesorio, mientras que entre 1899 y 1900, la recaudación monetaria abarcó la cifra de 18 millones de libras esterlinas¹³.

Hasta aquí se puede afirmar que ambos principios influyeron directamente en el desarrollo del impuesto sucesorio. En el caso del principio del beneficio este solo va dirigido a justificar el impuesto sucesorio para los casos en que sea aplicada una tarifa moderada, no para aquellas situaciones donde rija una tarifa progresiva. Ante este vacío se trató de buscar un respaldo en el principio de capacidad de pago como fundamento del impuesto sucesorio, y surgieron otras dificultades como determinar cuál es el objeto imponible. En torno a este asunto algunos tratadistas como Albiñana señalaron que:

El legislador de cada país y de cada circunstancia histórica debe diseñar el objeto imponible que constituye la razón de ser y el sustento del propio impuesto que ha de traducir en términos legales la correspondiente capacidad económica. La ley, como fruto de las correspondientes opciones políticas, determina qué magnitudes o categorías económicas han de ser gravadas por el impuesto, y de este modo, tales categorías económicas se convierten en objetos imponibles -fuente y causa- de los impuestos regulados.¹⁴

A continuación, se estudiará las figuras jurídicas que emplea el Estado para obtener de los contribuyentes los aportes fiscales en pro del sostenimiento y mantenimiento de la administración pública, así como, de los servicios prestados y retribuidos a dichos ciudadanos, para lograr establecer luego, la categoría en la que se encontraría el impuesto a las herencias donaciones y legados dentro del sistema jurídico ecuatoriano.

¹² Navau Martínez-Val. *El Impuesto de Sucesiones ¿un impuesto injusto? Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias*, 72.

¹³ *Ibíd.*

¹⁴ César Albiñana García-Quintana. *Sistema Tributario Español y Comparado*. (Madrid: Tecnos, 1992) 76.

1.1.1. De los tributos y sus clases

Los tributos se definen como las prestaciones en dinero que el Estado en ejercicio de su poder de imperio requiere a sus ciudadanos con el fin de obtener recursos para el cumplimiento de sus objetivos dentro de la administración pública. Para Gian Antonio Micheli, el tributo: “debe tratarse de una prestación pecuniaria que tenga por objeto una suma de dinero, propia para suministrar al ente público los medios para hacer frente a los gastos, considerados, en su conjunto”¹⁵.

Una de las particularidades fundamentales del tributo es su carácter obligatorio, porque el mismo emana del deber de pagar sin contar con el consentimiento del obligado. Los tributos se dividen en las siguientes categorías, desde el ámbito de la doctrina clásica tributaria, el tributo se clasifica en:

- Impuestos
- Tasas
- Contribuciones especiales

En estos tres casos se está en presencia de prestaciones dinerarias, que son ordenadas de manera unilateral por la norma legal, y que son tomadas en cuenta como una contribución ciudadana en el sostenimiento del gasto público.

Tomando en consideración la anterior clasificación, seguidamente se profundizará en la caracterización de los impuestos, dando sustento teórico a este estudio que tiene como objeto el analizar la problemática jurídica que rodea a las herencias, donaciones y legados como objeto de imposición, las cuales están dentro de esta categoría en el orden legal del Ecuador.

1.1.2. Los impuestos

El impuesto y su significado etimológico devienen del latín *impositus*¹⁶. En las consideraciones que han prevalecido en torno al impuesto, se destaca la catalogación de esta figura como el principal ingreso del ámbito tributario; esto, se debe a dos elementos fundamentales: el primero responde a la alta capacidad rentable devenida del mismo, y en segundo lugar que se erige como una herramienta versátil en todo lo relacionado al desarrollo de la política fiscal¹⁷. Esto ha sido reafirmado en la esfera del derecho y la

¹⁵ Gian Antonio Micheli. *Curso de Derecho Tributario*, 40.

¹⁶ Real Academia de la Lengua Española, *Diccionario de la Lengua Española*. (Madrid: RAE, 2016)

¹⁷ “En economía, la política fiscal se puede definir como el uso del gasto público y la recaudación de impuestos para influir en la economía. La política fiscal puede ser contrastada con el otro tipo principal de la política económica, la política monetaria, que intenta estabilizar la economía mediante el control de las

terminología jurídica, donde el impuesto es reconocido como: “contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar”¹⁸.

El impuesto ha sido tomado en cuenta además como un elemento fundamental en la conformación de la teoría tributaria, ya que responde directamente al análisis de aquellas relaciones establecidas entre las personas naturales y la administración para la recaudación de los tributos. Es así como se puede apreciar que el impuesto y su respectiva categorización, en la actualidad, no ameritan mayores dificultades, ya que el impuesto es considerado como un recurso público, con un carácter permanente que todo gobierno aplica de forma constante. A consideración del tratadista José Vicente Troya Jaramillo, el impuesto es considerado, “la forma corriente mediante la cual, los habitantes de un país cumplen con su obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público. Representa el predominio del ingreso contribucional, frente al ingreso patrimonial de épocas pretéritas”¹⁹.

tasas de interés y la oferta de dinero. Los dos principales instrumentos de la política fiscal son el gasto público y los impuestos”. José, V. Troya Jaramillo. *Lecciones de Derecho Tributario: con las últimas reformas*. (Quito, Ediciones Fausto Reinoso, 2015), 91.

¹⁸ “IMPUESTO. Contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y de las restantes corporaciones públicas. También es el gravamen que pesa sobre determinadas transmisiones de bienes, ínter vivos o mortis causa, y por el otorgamiento de ciertos instrumentos públicos. A LOS REDITOS. Denominación argentina de la contribución que grava las rentas e ingresos del trabajo, de las profesiones liberales y otras actividades. DEL TIMBRE. El que recae sobre determinados documentos, públicos y privados, con carácter proporcional, gradual y fijo, y que se hace efectivo con papel sellado o timbres móviles. DIRECTO. El establecido de manera inmediata sobre las personas o los bienes, recaudado de conformidad con las listas nominales de contribuyentes u objetos gravados, y cuyo importe es percibido del contribuyente por el agente encargado de la cobranza. (v. Impuesto indirecto.) EXTRAORDINARIO. El de carácter excepcional en su exacción, o de cuantía recargada transitoriamente, para subvenir a una especial necesidad de la Administración. INDIRECTO. El que gravita sobre los objetos de consumo o determinados servicios, y que se encuentra incluido, con especial indicación o sin ella, en el precio de aquéllos o en el pago por utilizar éstos. ORDINARIO. Todo el que forma parte de los ingresos normales de la Hacienda pública, y que subsiste a través de los diversos ejercicios anuales. (v. Impuesto extraordinario.) PROGRESIVO. El que aumenta el porcentaje que la Administración exige a medida que son mayores los ingresos brutos o los beneficios netos de un contribuyente. PROPORCIONAL. El establecido según un tanto por ciento o por mil, sean los que sean los recursos del contribuyente; y que, no obstante, su aparente justicia matemática, se estima más gravoso para el pobre, por el valor que la diferencia libre absoluta significa para el rico. SOBRE EL CAPITAL. El que pesa sobre la riqueza acumulada, sin reparar en su producción o productividad. SOBRE EL CONSUMO. Aquel que grava los artículos de uso corriente (como los comestibles, el tabaco, la gasolina, las prendas de vestir, etc.) y en el momento en que son puestos en circulación económica con destino a la clientela. SOBRE LA RENTA. Quedan sujetos al mismo diversos ingresos, ya se refiera a la renta ociosa (réditos de títulos públicos o de préstamos particulares), ya de la procedente del capital (alquileres, cuotas arrendaticias, acciones o partes en sociedades), ya de los mismos ingresos debidos al trabajo independiente o subordinado (honorarios, sueldos, salarios, productos de las obras científicas, literarias o artísticas). (v. Impuesto sobre el capital)”. Guillermo Cabanellas de Torres. *Diccionario Jurídico Elemental*. (Buenos Aires: Heliasta S.R.L, 2014), 157.

¹⁹ José Vicente Troya Jaramillo. *Manual de Derecho Tributario*. (Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 14. La denominación de ingreso contribucional dada por este tratadista está dirigida al enfoque del impuesto como la contribución ciudadana al gasto público, lo cual además resulta obligatorio.

Uno de los principales aspectos a señalar del impuesto es que el mismo no requiere una contraprestación determinada por la parte que lo exige. Esto se debe a que el objeto fundamental que se encierra en el impuesto es el financiamiento del acreedor que generalmente recae en la figura del Estado. El impuesto debido a su importancia se ha convertido en el mecanismo principal del Estado para fomentar el desarrollo económico, puesto que por medio de este gravamen se puede influir de manera directa en los niveles de asignación presentes en los ingresos de las personas. Dicha influencia puede ser aplicada en dos vertientes: la primera por un específico nivel de tributación, acorde a los diversos estratos sociales, y la segunda por medio del gasto social, cuya dependencia recae en los índices de recaudación alcanzados.

Valen destacar algunas definiciones dadas en torno a los impuestos desde el ámbito de la doctrina jurídica y específicamente el derecho tributario. Uno de los conceptos emitidos, parte de las consideraciones del tratadista alemán Ehrenberg, el cual afirmó que:

Los impuestos son prestaciones en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas ²⁰.

Como bien reconoce este autor, los impuestos representan una parte sustancial de los ingresos públicos²¹. Otra definición es la dada por el economista y político italiano Antonio De Viti di Marco, al expresar que: “El impuesto es una parte de la renta del ciudadano que el Estado percibe, con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales”²².

Asimismo, el economista italiano Luigi Cossa, catalogó al impuesto como “Una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública, a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales”²³. De todas estas definiciones, se pueden percibir elementos en común atribuidos a los impuestos, tal es el caso de coercitividad que los caracteriza, ya que el Estado los aplica de forma unilateral, y su destino recae en cubrir y satisfacer las necesidades de la colectividad. Es así, que los impuestos se transforman en recursos

²⁰ Victor Ehrenberg. *Man, State and Deity*. (Nueva York: Routledge, 2011), 85.

²¹ Todas las percepciones del Estado, pudiendo ser éstas, tanto en efectivo como en especie o servicios.

²² Antonio De Viti di Marco. *Principios de economía financiera*. (Madrid: Ministerio de Hacienda: Centro de Publicaciones, 2000), 47.

²³ Luigi Cossa. *Primeros elementos de la ciencia de las finanzas*. (Roma: Panini, 1995),91.

palpables, a partir de las aportaciones de los sujetos pasivos, con los cuales se financia el gasto público.

Sobre este aspecto Antonio Jiménez señaló lo siguiente:

Antes de entrar en el análisis y exposición de la noción de impuesto, resulta de capital importancia, señalar que se está ante una figura encrucijada, es decir, a una noción en la que confluyen ingredientes de muy diversa índole: económicos, jurídicos, contables, etc., lo que dificulta, definitivamente, una visión clara de la misma y que en gran medida permite explicar el porqué de ciertas actitudes doctrinarias²⁴.

De lo expresado por este autor se colige que el impuesto, el cual constituye un tributo, se rige por principios económico-financieros y a la vez jurídicos. Cabe señalar que la fundamentación del impuesto responde directamente a la soberanía de cada país, y su justificación tiene como base la necesidad de brindar la atención pertinente a los requerimientos de índole social, como una de las principales fuentes económicas que posee el Estado para el desarrollo de sus fines.

En relación con la propia definición del impuesto, se puede señalar la reconocida en la Ley General Tributaria de España, en cuya norma se define al impuesto como: “Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.”²⁵. En esta percepción legal respecto al impuesto se puede identificar al hecho generador como un elemento caracterizador de este tipo de tributo, el cual además pone de manifiesto la capacidad contributiva de la persona.

1.1.2.1. Definición, naturaleza e importancia del sistema tributario

El sistema tributario es un conjunto de tributos que se encuentran reglamentados y concatenados, que considerando los postulados y principios constitucionales coadyuva al logro de un nivel suficiente de ingresos con los cuales se satisfacen las necesidades públicas, sirviendo como un instrumento de política económica fundamental²⁶.

Esta concepción del sistema tributario parte de la noción más básica que se posee respecto a un sistema, en el ámbito jurídico, donde dicha conceptualización abarca un conjunto de principios y reglas que dirigen una materia determinada, se

²⁴ Antonio Jiménez González. *Lecciones de Derecho Tributario*, (México DF: Ediciones Contables y Administrativas, 1985)56.

²⁵ Congreso de Diputados. *Ley Ordinaria No. 58/2003 Ley General Tributaria del Reino de España*. (Madrid: Ediciones Legales, 2003) Art. 2.

²⁶ Juan Martín Queral; Carmelo Lozano, y Francisco Poveda Blanco. *Derecho Tributario*. (Navarra: Aranzadi, 2008), 282.

requiere que sigan un orden metódico y se encuentren vinculadas hacia el alcance o establecimiento de determinado propósito, todo ello alcanza su desenvolvimiento en un ordenamiento jurídico específico el cual define la prestación de servicios dentro de la estructura de la administración pública.

En el caso del profesor y escritor, José Vicente Troya Jaramillo, establece de manera acertada, que la definición sobre el sistema tributario llega a abarcar un todo caracterizado por la armonía; y que, además se encuentra de alguna forma congeniada y no constituye una simple agregación de tributos, que pueden estar contrapuestos y en algunas circunstancias pueden ser inconvenientes. Por lo que según este autor ecuatoriano, el sistema tributario se erige como una realidad, que puede ser buena o mala²⁷.

Este autor también llega a reflejar como parte del criterio que ostenta en relación al sistema tributario que, la armonía que prima dentro de dicho sistema, resulta ser relativa, y a su vez está vinculada a la racionalidad como un elemento integrador. Todo esto descansa en que la finalidad de cada uno de los tributos no debe interferir entre estos, y respecto al equilibrio y funcionamiento del sistema tributario de manera general. Dicho esto, el funcionamiento del sistema tributario debe responder de forma coordinada a una sola meta o fin global, a pesar de las múltiples funciones que lo integran.

Por su parte el tratadista español Ferreiro Lapatza señaló lo siguiente: “Todo conjunto de impuestos es, en cierto modo, histórico y en cierto modo sistemático. Sin ningún elemento integrador, racional, sería imposible llevarlo a la práctica; sería inútil para los fines de la hacienda”²⁸. En este criterio se puede apreciar una referencia hacia la necesaria existencia de un elemento integrador, el cual llega a reflejarse en el objetivo o fin global que encierra el sistema tributario. Otro de los factores, a consideración de José Vicente Troya Jaramillo, que identifican a este sistema y que posibilitan su constitución como reflejo de la realidad, desde un ámbito positivo, es, por ejemplo, la presencia de pocos tributos, ya que el auge y multiplicación de los mismos es una práctica que no goza de una amplia aceptación dentro de la sociedad, además existen

²⁷ José Vicente Troya Jaramillo. *IV Economía. Ecuador 1930-1980 Segunda parte*, (Quito: Corporación Editora Nacional, 1983), 233.

²⁸ José Juan Ferreiro Lapatza. *Curso de Derecho Financiero Español*, (Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000), 10.

relaciones mutuas que en relación al sistema impositivo se originan entre sujetos activos y pasivos, y pueden ser entorpecidas²⁹.

Por otro lado, el sistema tributario llega a contemplar una agrupación de tributos donde se ha manifestado una tendencia a que los tributos sean pocos y de fácil recaudación. Para alcanzar esto, han sido considerados parámetros de razonabilidad que mantengan concordancia con la política establecida en materia fiscal, y que a la vez pueda cumplir con el propósito y los objetivos para los cuales los tributos llegaron a ser creados, acorde con la realidad económica del país y de la capacidad contributiva que tiene el sujeto pasivo.

Si se tiene en cuenta lo establecido en el pleno de la Asamblea Nacional, respecto a las Reformas a la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno, específicamente en uno de los considerandos de la “Ley Orgánica para evitar la elusión del impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones”, aprobada en el mes de julio del año 2016, se llega a contemplar en concordancia con el Art. 300 de la norma constitucional lo siguiente: “Que, el sistema tributario es un instrumento fundamental de política económica, que además de proporcionar recursos al Estado, permite estimular la inversión, el ahorro, el empleo y la distribución de la riqueza; contribuir a la equidad social”³⁰.

Acorde a lo aquí expresado, se puede deducir que el legislador nacional pone de manifiesto una confusión en cuanto a los términos: sistema tributario y régimen tributario, puesto que se alcanza a reflejar que ambos términos son empleados como sinónimos, a pesar de que, en el texto constitucional, de manera expresa, se habla de “régimen tributario”. Para tener una mejor comprensión respecto al significado de “régimen tributario”, resulta necesario hacer alusión a autores como Eddy de la Guerra, la cual en torno a este asunto ha manifestado lo siguiente: “[...la evolución del actual régimen tributario a un verdadero sistema tributario requiere de una labor titánica de simplificación normativa...], [...hablar de sistema tributario ecuatoriano, es hablar de meta a largo plazo, un objetivo ideal, en resumen, una utopía fiscal.]”³¹.

A partir de esta aclaración y distinción entre el significado de ambos términos, resulta preciso hacer referencia al Art. 300 de la norma constitucional ecuatoriana, a

²⁹ José Vicente Troya Jaramillo. *IV Economía. Ecuador 1930-1980 Segunda parte*, 233.

³⁰ Asamblea Nacional. *Ley Orgánica para evitar la elusión del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones del 15 de julio del 2016*. (Quito: Ediciones Legales, 2016), CONSIDERANDO NOVENO.

³¹ Eddy De la Guerra Zúñiga. *El Régimen Tributario Ecuatoriano entre los años 1999 y 2010, en relación a la suficiencia recaudatoria y capacidad contributiva del IVA, ICE e impuesto a la renta*, 27-28.

efectos de analizar dos aspectos de gran importancia que contribuyen con el funcionamiento pleno del sistema tributario en base a términos generales y al régimen tributario ecuatoriano en particular; estos son: la redistribución de la riqueza y fomentar la equidad social. Estos elementos pueden ser identificados como objetivos económicos, los cuales están directamente relacionados con principios, debido a que un sistema tributario tiene a estos como base.

Ahora bien, con relación al impuesto a las herencias, legados y donaciones, el fin de este tipo de tributo, resulta ser de naturaleza extrafiscal, por lo que se puede deducir que no actúa como un impuesto recaudatorio. Sobre este tema la directora del Servicio de Rentas Internas, Ximena Amoroso, en el año 2015, señaló lo siguiente: “No es un tema recaudatorio. Si pasa el proyecto de Ley la recaudación sería 0.05% del Producto Interno Bruto”³². Es así como, la creación de este tipo de impuesto responde a una correspondencia con la redistribución de la riqueza, con el propósito de que exista una mayor equidad y llegue a disminuir la concentración de la misma en un sector reducido de la sociedad.

Cuando se analiza la distribución de la riqueza y la equidad dentro del régimen tributario, se debe hacer referencia a la incidencia que cada impuesto tiene; es decir, cada impuesto presenta un patrón distributivo diferente, y el resultado final tendrá una dependencia directa de los diferentes impuestos que fueron implementados.

1.1.2.2. Tipos de impuestos

Acorde a la importancia que se desprende del impuesto, este ha sido objeto de diversas clasificaciones. Producto de dicha diversidad resulta pertinente referirse de manera específica a las que son trascendentales en la esfera jurídica. Por lo que la clasificación más conocida y tratada ha sido la distinción entre los impuestos directos e indirectos. Esta división de los impuestos está sustentada en varios criterios. Primeramente, como uno de estos criterios se encuentra el de la capacidad contributiva, por medio de la cual son considerados directos los impuestos dirigidos a manifestaciones inmediatas de crecimiento económico o riqueza, como es la renta y el patrimonio; en el caso de los indirectos son los que inciden de forma mediata en las

³² Redacción Negocios, El Comercio. “Reforma del Impuesto a la Herencia rendiría 0,05% del PIB en Ecuador”. *El Comercio*, (2 de junio de 2015). <http://www.elcomercio.com/actualidad/reforma-impuesto-herencia-rendiria-pib.html>.

revelaciones de crecimiento económico, ejemplo de ello son las acciones de cambio, la producción y el consumo.

En el ámbito administrativo se ha reconocido que los impuestos directos se relacionan con la nómina en la que se encuentran inscritos los contribuyentes, y los indirectos son los que no llevan implícito dicho requisito. En lo que respecta al criterio defendido sobre la traslación del gravamen, los impuestos directos son aquellos en los que el gravamen recae en el contribuyente; y, para los impuestos indirectos, el contribuyente transfiere dicha obligación a un tercero.

Igualmente, a partir de todos estos criterios de clasificación, la doctrina jurídica y tributaria se ha enfocado en la trascendencia que llegan a tener ambos tipos de impuestos en la esfera legal. Al respecto se ha señalado que la distinción entre ambos impuestos y su importancia poseen una relación directa con su reconocimiento en la norma legal, sobre este tema se ha llegado a afirmar:

Considero, en efecto, que pueda hablarse lógicamente con lógica jurídica se entiende, de impuestos directos, cuando el método seguido por la norma jurídica tributaria consiste en establecer la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada persona sin conceder a esta, facultades legales para resarcirse, a cargo de otra persona, que no forma parte del círculo de personas obligadas en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada al ente público acreedor. Entiendo, por el contrario, que son impuestos indirectos aquellos en los que la norma jurídica tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona, que no forma parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, al reembolso del impuesto pagado al ente público acreedor³³.

A partir de lo expresado por el autor, se puede decir que este criterio resulta bastante acertado, ya que lo que realmente tiene valor e importancia en el ámbito legal es el efectivo cumplimiento de las obligaciones impositivas relacionadas con la administración, en la que se exige la prestación de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria (contribuyentes y responsables por deuda ajena). En el caso específico de los impuestos directos estos poseen una sub-clasificación en la que se dividen en impuestos personales y reales³⁴. Los personales son aquellos donde se toman en cuenta las condiciones que el individuo posee, o sea las características del sujeto pasivo; y en el caso de los reales lo que se considera es la cosa objeto del gravamen.

Este tipo de impuestos presentan algunas ventajas tales como el aseguramiento al Estado de una renta sobre la cual se posee conocimiento y puede ser manejada con

³³ Fernando Sainz de Bujanda. *Hacienda y Derecho*. (Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962), 448.

³⁴ José Vicente Troya Jaramillo. *Lecciones de Derecho Tributario: con las últimas reformas*, 45-48.

antelación, facilita la aplicación de la política dirigida a la redistribución de los ingresos; además, cabe agregar que, en los periodos de crisis económicas, a pesar de que la cantidad de impuestos puede aumentar, en el caso de los impuestos indirectos el incremento resulta ser menor si se compara con los impuestos directos. Por otro lado, como aspectos negativos que posee el impacto de este tipo de impuestos, se encuentran la sensibilidad que representa para el contribuyente, la carencia de flexibilidad y son propensos a actos arbitrarios por parte de las autoridades fiscales.

De manera semejante, para los impuestos indirectos, también poseen una clasificación en la que se distinguen los impuestos indirectos, multifásicos y los monofásicos. En el caso de los primeros, estos se encuentran destinados a gravar la generalidad de las etapas de los actos de compraventa y los monofásicos solo gravan una etapa determinada de dicho acto. Algunas de los elementos positivos a señalar sobre los impuestos indirectos son la poca perceptibilidad que poseen, llegan a ser confundidos con los precios de ventas, el gravamen llega a todos los ciudadanos incluidos además personas extranjeras y es un impuesto que encierra voluntariedad en ciertas situaciones ya que solo basta con no adquirir determinado bien para no ejecutar su pago. Como aspectos desventajosos pueden ser señalados que este tipo de impuesto recae con mayor fuerza en los sectores sociales más pobres y los gastos relacionados a su recaudación son altos.

Los impuestos también han sido clasificados como, progresivos y regresivos. En el caso de los impuestos progresivos estos se encuentran vinculados a la capacidad económica del sujeto; es decir, a mayor capacidad mayor es el impuesto, otros tipos de impuestos son los denominados proporcionales, donde independientemente de que exista una mayor o menos capacidad económica el impuesto resulta ser fijo; y por último se encuentran los impuestos regresivos, en los cuales a mayor capacidad económica se aplica una carga impositiva menor³⁵.

1.2. Objetos de imposición según la teoría general

En el presente acápite se tratará todo lo referente al objeto de la imposición dentro del sistema tributario, principalmente en lo que se refiere a la renta y al patrimonio, así como las diferencias entre ambos.

³⁵ *Ibíd.*

1.2.1. Generalidades

El objeto del impuesto es el presupuesto de hecho que utiliza el precepto de ley para establecer y regular el hecho imponible. El concepto de obligación tributaria es una noción tomada del derecho privado. Esta concepción legal se ideó con el objetivo de limitar la autonomía de la voluntad de las partes contratantes, estableciéndose como exigencia para la validez del acto, que tuviese un objeto lícito³⁶. Desde el enfoque de la materia tributaria, como bien señala Felipe Romero García, los objetos impositivos de los impuestos son: la renta, el patrimonio y el consumo³⁷, visión que se ajusta a la prevista en el sistema jurídico ecuatoriano³⁸.

Tomando en consideración el centro de estudio de la investigación aquí propuesta, es preciso ceñirse al estudio de la renta y el patrimonio como posibles objetos del impuesto a las herencias donaciones y legados.

1.2.2. La renta

La renta desde el ámbito del derecho tributario ha sido desarrollada como base de la imposición, por lo que ha constituido un tema de variadas y amplias disputas entre las diferentes legislaciones que la llegan a contemplar. El principal factor que genera los conflictos respecto a la renta está determinado en la convergencia de consideraciones de tipo económico, financiero y de técnica tributaria.

En sus inicios la renta y su respectiva definición derivó de un sello marcadamente económico, posteriormente el impuesto a la renta fue tomado en cuenta como un instrumento idóneo para contribuir con el financiamiento de los gastos del Estado, lo cual permitió distribuir el peso de la carga entre los habitantes bajo el principio de equidad, y en función de la capacidad contributiva. En lo que respecta a las consideraciones técnicas tributarias en torno a la renta, estas derivan y a la vez se vinculan con aquellas definiciones legales que puedan ser operadas desde el marco de acción de la administración.

Conforme a ello y desde una visión progresiva, podría afirmarse que la renta llega a ser entendida como:

³⁶ Jaime Ross Bravo. *Derecho tributario Sustantivo* (Santo Domingo: Ediciones Jurídicas, 2009), 261.

³⁷ Felipe Romero García. *El Valor Sistema Tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*. (Cádiz: Universidad de Cádiz, 2005), 37.

³⁸ Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a los Consumos Especiales, Impuesto a la Contaminación Vehicular, Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas no Retornable, Impuesto a la Salida de Divisas, Impuesto a las Tierras Rurales y el Impuesto a los Vehículos Motorizados.

- El producto periódico de un capital ya sea corporal o incorporal, en lo que se incluye el trabajo humano.
- El total de ingresos materiales que recibe el individuo, es decir el total de enriquecimientos que provienen de fuera del individuo, cualquiera sea su origen y sean o no periódicos.
- El enriquecimiento del individuo ya sea por concepto de satisfacciones, es decir consumo, y ahorros, en el transcurso de determinado periodo de tiempo. Esta definición implica la consideración de la renta como todo lo consumido en el periodo, más el cambio generado en la situación patrimonial del individuo³⁹.

Las líneas conceptuales antes mencionadas evidencian una cobertura progresiva, que va en aumento en relación con los enriquecimientos que puede alcanzar el individuo. Por esta razón, cuando una mayor cobertura contribuye a determinar que cada una sea tomada en cuenta como más justa que la anterior, ya que se amplía la base impositiva. Otro aspecto que señalar sería el aumento de las dificultades en la determinación de la renta y la respectiva administración del impuesto, ya que son incorporados más elementos que incrementa la dificultad de control y la cuantificación.

Ahora bien, desde el ámbito impositivo, el impuesto dirigido a la renta constituye un tributo directo, mediante el cual se alcanza a gravar la riqueza, que posee el sujeto pasivo, o sea sus ingresos. Como bien se especificó con anterioridad, los impuestos directos van dirigidos a gravar las manifestaciones respecto a la capacidad contributiva de los sujetos, y el impuesto a la renta constituyen un reflejo de estos, ya que mediante este tipo impositivo son tomados en cuenta todos aquellos hechos constitutivos de los ingresos económicos, así como los gastos.

El impuesto a la renta se caracteriza por poseer una naturaleza moldeable lo que posibilita que pueda ser progresivo y a la vez proporcional, ya que llega a gravar diferentes tipos de ingresos, que pueden proceder tanto de fuentes nacionales como extranjeras. Independientemente de su flexibilidad, este tipo de impuesto es considerado a modo general un impuesto nacional, donde se aplica como un tributo de período, que normalmente responde al año del calendario. En cuanto a la regulación que el impuesto a la renta llega a abarcar se destacan tres sistemas estos son: la renta global, la renta cedular y el sistema mixto.

En lo que se refiere al sistema de renta global el impuesto, abarca todas las rentas del perceptor, es decir existe un tratamiento unificado y en igualdad de condiciones, por lo que la aplicación de este tipo de sistema va dirigido a modo general para personas jurídicas. Para el sistema de renta cedular es reconocido que las rentas pueden venir de

³⁹ Roque García Mullin. *Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto*. (Santo Domingo: Instituto de Capacitación Tributaria, 1980), 13.

variadas fuentes, por lo que su tratamiento debe ser diferenciado. Por último, se ha desarrollado el manejo de un sistema mixto, por parte de algunos países, a través del cual se puede separar aquella renta derivada del capital y la que proviene del trabajo, a partir de esta distinción a cada una se le fija una tarifa, que en el caso de la renta de capital la tarifa es proporcional, y para la renta del trabajo la tarifa es progresiva⁴⁰.

Por otro lado, se han expuesto criterios diversos que vinculan al impuesto a la renta como una forma de gravar el incremento patrimonial proveniente de las herencias, y otros que no lo consideran acertado. Primeramente, resulta necesario señalar que las herencias y legados han sido asociados al ahorro que una persona ha alcanzado en el transcurso de su vida, y que a su muerte puede transmitir a aquellas personas que son sus beneficiarios o herederos, este es el principal elemento que ha sido tomado en cuenta por los que están en contra de imponer gravámenes, lo cual han catalogado como castigo. Otra característica propia de las herencias y legados es que contribuyen al incremento del patrimonio, y no directamente en las rentas correspondientes al capital y el trabajo. Este factor es el que influye en la complejidad para distinguir si realmente el gravamen que recae sobre la misma forma parte del impuesto a la renta, o si resulta ser un impuesto independiente que es aplicado directamente cuando se presenta un incremento⁴¹.

La posición más acertada respecto a este tema es considerar el impuesto sucesorio como complementario del impuesto a la renta, pero de carácter independiente, ya que el objetivo que se persigue con el impuesto a las herencias no es gravar la tenencia de riquezas sino el incremento patrimonial que se genera para la persona que recibe una herencia o legado, o cualquier patrimonio mediante un acto de transmisión gratuito, por lo que llega a reconocerse que el incremento patrimonial no proviene ni del capital, ni del trabajo, elementos que responden directamente a la aplicabilidad y existencia del impuesto a la renta⁴².

Cabe señalar que, en el caso ecuatoriano, el impuesto sucesorio ha sido incluido como parte de la renta y los parámetros que contemplan su estudio⁴³, aunque posee como impuesto sucesorio una tarifa independiente de carácter progresivo. Se ponen de

⁴⁰ *Ibíd.*

⁴¹ *Ibíd.*

⁴² *Ibíd.*

⁴³ *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*. Suplemento Registro Oficial No. 337 de 15 de mayo de 2004, Art. 2: Concepto de renta. - Para efectos de este impuesto se considera renta:

1. (Sustituido por el Art. 55 de la Ley s/n, R.O. 2423S, 29XII 2007). Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios.

manifiestos exenciones y rebajas, además de que la declaración del impuesto sucesorio resulta ser independiente a la declaración del impuesto a la renta. Es así que en el Ecuador el impuesto sucesorio resulta ser complementario del impuesto a la renta, no del todo independiente, pero si diferente.

Respecto a este tema algunos autores⁴⁴ han señalado que, en el marco de la aplicación del impuesto a la renta dentro de la doctrina jurídica tributaria, han sido expuestas varias teorías donde se llegan a topar aspectos económicos y financieros. No obstante, a esta variedad de conceptualizaciones, solo tres teorías llegan a destacarse en torno a la renta, ya mencionadas con anterioridad (teoría de la renta como producto, teoría del flujo de riquezas y teoría del consumo). En las normas jurídicas de los diferentes países puede llegar a apreciarse un tratamiento de la renta que no llega a constituir una fiel replica de algunas de estas tres posiciones teóricas-doctrinales, sino que la tendencia demostrada respecto al tratamiento de la renta es la de ajustarla a las necesidades tributarias y financieras que posee cada nación donde quizás llegue a resaltar alguno que otro elemento propio de estas teorías.

1.2.1.1. Definición de renta

La renta son los ingresos que conforman utilidades o beneficios que rinden una cosa o actividad, así como, todos los beneficios, utilidades que permita un incremento de patrimonio que se perciben o devenguen, cualquiera sea su origen, naturaleza o denominación. Según Ernesto Flores Zavala, la renta es el “producto del capital, del trabajo o de la combinación del capital y trabajo”⁴⁵.

Por su parte, Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, determina que:

La renta es la obtención de un rendimiento o una utilidad que se materializa en la percepción de un bien o derecho que se incorpora realmente al patrimonio del sujeto, pudiendo éste disponer de tal ingreso para destinarlo a los fines que estime conveniente: el ahorro, la inversión o el consumo⁴⁶.

⁴⁴ Julio A. Fernández Cartagena. *Ámbito de aplicación del impuesto a la renta en Perú*. Ponencia Individual: VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario (Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT, 2004), 1-2.

⁴⁵ Ernesto Flores Zavala. *Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas*. (México D.F: Porrúa, 1993), 435.

⁴⁶ Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, “El concepto de ingreso en la Ley del Impuesto sobre la Renta: Análisis Exclusivamente Constitucional”. En *Nuevo Consultorio Fiscal*, número 223, año 12, diciembre de 1998, p. 60.

Ahora bien, desde una perspectiva tributaria, la renta constituye todos los ingresos que representan utilidades o beneficios que rinde una cosa o actividad, así como, todos los beneficios, utilidades o incrementos de patrimonio que se obtengan o devenguen, con independencia a su naturaleza, origen o denominación.

En lo que se relaciona al tratamiento fiscal que ha sido desarrollado en torno a las herencias como parte de la renta del heredero, impulsado por aquellos partidarios en la doctrina jurídica de la teoría de la renta como incremento neto de riqueza se puede señalar que las primeras formulaciones nacen a finales del Siglo XIX, y son reflejadas en informes de reformas tributarias donde se aceptó la teoría de la renta como incremento neto de riqueza, en la que se defiende la idea de que: “las herencias y legados recibidos forman parte del incremento patrimonial neto experimentado por un sujeto en un periodo impositivo determinado y por tanto constituyen renta del heredero y legatario”⁴⁷.

Sobre esta idea y estableciéndola como punto de partida, otros especialistas tributarios y autores de informes sobre reformas tributarias, consideraron que resultaba más adecuado la exclusión de las herencias y donaciones de la base imponible del impuesto personal sobre la renta de la persona beneficiada, por lo que ese tipo de tributación debería ser ejecutada de manera independiente. A partir de ambas posiciones se ha desarrollado el tratamiento fiscal a las herencias, las cuales se derivan de la definición de renta como un incremento neto de riqueza o patrimonio.

Con respecto a la tributación de la herencia en el impuesto sobre la renta del heredero, no ha llegado a pasar de una simple propuesta respaldada por una minoría en el marco de la teoría de la denominada “doctrina hacendista”. Habría que decir que solo se han destacado tres posiciones claras a favor de esta teoría impositiva, la primera de ellas fue expuesta por Simons, la segunda fue desarrollada dentro del Informe Carter compuesto por seis volúmenes, y la tercera fue elaborada por Musgrave⁴⁸.

En el caso de la postura adoptada por Simons se puede señalar que el autor alcanza a proponer de forma clara la inclusión en la base imponible del impuesto a la renta, de todas las adquisiciones gratuitas que la persona llega a percibir, ya sean por

⁴⁷ Desde un punto de vista y análisis más concreto, autores como Alan Tait, consideran que la herencia sería parte de una ganancia de capital y por lo tanto su gravamen recaería en el impuesto a la renta de la persona beneficiada; este autor defiende que dicho método sería uno de los mecanismos más seguros, para poder realizar el tributo. A. Tait. *Taxation of Wealth at Death*, (Scottish Journal of Political Economy N. 9, 1962), 44.

⁴⁸ Navau Martínez-Val. *El Impuesto de Sucesiones ¿un impuesto injusto? Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias*, 31-34.

concepto de herencias o donaciones. El autor es sus consideraciones no llega a incluir a donaciones pequeñas en especie, sobre las cuales resulta difícil ejercer un control. Como parte de las razones que expone para respaldar su posición, Simons alegó de eliminar y evitar actos e intervenciones que denotaran distinciones y arbitrariedad en el concepto fiscal de renta.⁴⁹ Esto significa que en el caso de existir un impuesto independiente o autónomo para las herencias y donaciones sería necesario definir de manera previa el concepto tanto de herencia como de donación, para poder conocer cuales adquisiciones serían excluidas de la base imponible del impuesto a la renta.

La diferenciación entre los bienes adquiridos gratuitamente y los que no, podría traer serias dificultades, según el criterio expuesto por Simons, principalmente en aquellos supuestos donde el causante o el donante hayan decidido transmitir parte de su patrimonio a una persona con el objetivo de compensar o pagar por un servicio que el beneficiario haya brindado. Al respecto este autor agregó que:

El resultado de utilizar esa línea divisoria sería la existencia, junto al impuesto personal sobre la renta, de un impuesto separado, personal y progresivo, sobre todas aquellas adquisiciones concretas que un irrelevante criterio legal determina que son donaciones, herencias y legados. En tal impuesto uno encuentra todos los defectos del impuesto a la renta analítico, para hacer compañía se podría agregar un impuesto personal y progresivo sobre los salarios, otro sobre los dividendos etc.⁵⁰

Otra de las razones que toma en cuenta Simons para defender su posición es la existencia de una falta de equidad, la confusión y el alto grado de evasión en cuanto a la imposición sobre las sucesiones y donaciones que regía en aquella época en los Estados Unidos. Por lo que ante la creciente necesidad de una reforma en materia fiscal el sistema impositivo debía ser valorado como un todo, por lo que los impuestos tenían relación unos con otros, cuyo vínculo era mucho más estrecho entre el impuesto a la renta y el impuesto sobre las adquisiciones gratuitas, ambos elementos integrantes de la estructura de la imposición personal⁵¹.

A partir de su posición, este autor llega a emitir fuertes críticas hacia otros autores que no defienden la inclusión del impuesto sucesorio a la base imponible del

⁴⁹ Henry Calvert Simons. *Personal Income Taxation*. (Chicago: The University of Chicago Press, Traducido por la autora, 1938), 125-131.

⁵⁰ Henry Calvert Simons. *Personal Income Taxation*, en Pilar Navau Martínez-Val. *El Impuesto de Sucesiones ¿un impuesto injusto? Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias* (Madrid: Dykinson, 2009), 90.

⁵¹ *Ibíd.*, 126.

impuesto a la renta, ejemplo de ello es Georg Von Schanz⁵², el cual adoptó la posición de que no es correcta la inclusión dentro del impuesto a la renta de este tipo de impuesto sucesorio, ya que este último constituye un impuesto especial, que resulta ser más antiguo que el impuesto a la renta.

A la propuesta y postura de este profesor norteamericano se ha llegado a plantear dos observaciones. La primera de ellas es que existe el inconveniente de presentarse un exceso de progresividad a consecuencia de la aplicación de la tarifa si se admite el impuesto sucesorio como parte de la base imponible del impuesto personal a la renta, para lo cual este catedrático no argumenta ninguna posible alternativa. Como segunda observación este autor norteamericano llega a prever que la inclusión de impuesto sucesorio en el impuesto a la renta puede traer como consecuencia la evasión del su pago, ya que pueden desarrollarse planificaciones en torno al patrimonio donde el futuro causante puede realizar varias donaciones en vida para que el futuro caudal hereditario sea reducido, la propuesta que expone ante este inconveniente tiene como esencia desarrollar este impuesto sucesorio como un mecanismo suplementario del impuesto a la renta, actuando como “impuesto acumulativo personal sobre los beneficiarios con respecto a las donaciones, herencias y legados recibidos a lo largo de su vida”.⁵³

Como referencia principal de una segunda posición sobre este tema, se encuentra el Informe Carter, el cual constituye en la actualidad uno de los instrumentos más importantes que integran los manuales de fiscalidad que existen a nivel internacional. Como uno de los principales ejes que forman parte de este informe se encuentra el impuesto a la renta, y se persigue con su análisis gravar la denominada “capacidad económica discrecional” que ostenta el contribuyente. Esta capacidad estaría en correspondencia con la base imponible legal, la cual a su vez está integrada por:

La suma de los siguientes elementos:

1. El valor comercial de los bienes y servicios utilizados por la unidad de imposición en el transcurso del año para satisfacer sus propias necesidades (consumo).
2. El valor comercial de los bienes y servicios donados) o diferidos en herencia) a otras unidades de imposición en el transcurso del año (donaciones) (y herencias y legados).

⁵² Destacado jurista alemán, que trabajó en torno al desarrollo de definiciones sobre el ingreso, reconocido en la doctrina jurídico - tributaria como el ingreso de Haig-Simons.

⁵³ Henry Simons. “*Personal Income Taxation*”, 144.

3. El cambio experimentado en el transcurso del año en el valor comercial de los activos totales netos ahorrados por la unidad de imposición (ahorros, cambios normales en el valor neto del cambio del patrimonio).⁵⁴

La posición reflejada en el Informe Carter es la admisión de que las herencias y donaciones son renta para el beneficiario, o sea que en este informe se evidencia una postura favorable al gravamen dentro de la base imponible del impuesto personal sobre la renta del heredero o donatario, por lo que no constituye un impuesto autónomo. Las principales razones en las que se basó este informe para adoptar este criterio descansan primero, en que resulta como el objetivo fundamental de dicho informe, que el impuesto personal sobre la renta posee una base imponible con un mayor alcance de la que entonces existía. Como una pretensión implícita en este informe, se presenta que la base imponible del impuesto a la renta sea una base comprensiva y que refleje una capacidad económica discrecional, como bien se mencionó con anterioridad.

Como otra de las razones implícitas en el Informe Carter para contemplar a las herencias y donaciones recibidas en el impuesto a la renta, resulta ser la irrelevancia que posee la fuente, es decir, que la manera en que se genera ese acrecimiento patrimonial hacia la unidad contributiva resulta irrelevante, por lo que su tratamiento deberá formar parte del método fiscal aplicado a las rentas, sin importar su origen. Como evidencia de ello el informe señaló lo siguiente:

Si la capacidad potencial de consumo de bienes y servicios y, consecuentemente, la satisfacción personal de los individuos aumenta, carece de importancia, desde el punto de vista de la Administración, que tal aumento provenga del trabajo, de las transacciones mercantiles, de la propiedad o transmisión de bienes, o de donaciones otorgadas por un familiar. Tampoco creemos que sea relevante que el aumento de la capacidad económica del contribuyente se materialice en dinero o en especie, que tal aumento sea previsible o fortuito, ocasional o periódico o, en fin, que se haya obtenido mediante esfuerzo personal o que se haya recibido a título gratuito⁵⁵.

Como se puede apreciar en la cita, se manifiesta relevancia en torno al principio de equidad, y la irrelevancia con la que se trata la procedencia del acrecimiento patrimonial en cuanto a las herencias y donaciones. Junto a esta postura y a la del catedrático norteamericano Simons, se destaca la de Musgrave que también se sitúa entre aquellos que están a favor de contemplar como parte del impuesto a la renta los gravámenes a las herencias y donaciones. Este autor se afilia a la concepción de renta

⁵⁴ Comisión Carter. *Informe de la Real Comisión de investigación sobre la fiscalidad, Tomo- II*. (Madrid: IEF, 1975), 25.

⁵⁵ *Ibíd.*

fiscal elaborada por Schanz-Haig-Simons, donde se adopta la irrelevancia de la fuente o forma en que la renta es percibida.

Como parte del análisis de la renta, y los elementos que integran su base impositiva, se encuentran aquellos que otros han defendido, tal es el caso de la tributación de las herencias adquiridas como un impuesto autónomo dentro del impuesto a la renta. Esta posición ha sido la que mayor aceptación ha ganado en el marco de la doctrina jurídica-tributaria, es decir constituye la postura mayoritaria, la cual puede considerarse la más acertada. Esta postura ha estado sujeta a partir del concepto de renta fiscal denominado como “comprehensiva”, cuya conceptualización nace de Schanz-Haig-Simons. Dicha definición fue acompañada por una serie de razones que impulsaron el tratamiento separado y autónomo del impuesto sucesorio, estas razones son de carácter histórico, el elemento inesperado con el que se identificó a la herencia, la irregularidad que presenta, la finalidad implícita en el impuesto sucesorio y cuestiones vinculadas a la técnica tributaria.

Una vez analizadas y consideradas cada una de las posturas aquí expresadas en relación con este tema se puede arribar a la conclusión de que el impuesto a las herencias, legados y donaciones constituye un incremento patrimonial para el beneficiario, por tanto, debe ser considerado como un impuesto único, no periódico, independiente del impuesto a la renta, debido a que no proviene ni del trabajo ni del capital, ni tampoco de la unión de ambos. Por otra parte, al ser considerado como un impuesto a la renta, esta percepción contribuye a la desnaturalización del impuesto a la renta, propiamente dicho. Dicha desnaturalización puede ser motivada porque no se cumple con los elementos característicos para que llegue a ser considerado como tal, situación que daría lugar a confusión, incluso que el contribuyente no llegue a poseer una claridad en torno al alcance de los términos que lleguen a ser empleados con relación a este asunto.

En el marco de su análisis histórico los partidarios de la autonomía del impuesto sucesorio, como Schanz, han defendido el mantener la separación de este tipo de impuesto del gravamen a la renta, al respecto se ha llegado a plantear que:

En tanto intervenga este impuesto (el impuesto hereditario) y no tenga la misión de gravar nuevamente la renta, no vemos necesidad ninguna de someterlos nuevamente a gravamen en el momento de su obtención. El impuesto hereditario funciona en este

caso como impuesto sobre la renta especial para una clase particular de ingresos patrimoniales netos.⁵⁶

Aquí el autor claramente respalda un criterio que se enfoca en considerar al impuesto sucesorio como un gravamen al enriquecimiento y una clase particular en cuanto al incremento patrimonial, como motivo de la imposición. Otros autores como Due han llegado a plantear elementos históricos en cuanto a la justificación de la autonomía del impuesto sucesorio, al respecto se ha señalado como un impedimento a la tradición⁵⁷, ya que desde épocas antiguas el impuesto sucesorio ha sido considerado y tratado como una base independiente condicionada a la imposición, por lo que el peso que existe en la historia se ha inclinado y favorece la opción que separa el gravamen de las herencias y donaciones del impuesto a la renta.

Hasta aquí se han analizado a modo general las principales posturas en torno a la inclusión o no del impuesto a las herencias y donaciones dentro del impuesto a la renta, así como las conceptualizaciones respecto a la renta fiscal. Luego de esbozar una conceptualización de la renta, resulta necesario establecer a continuación las categorías de renta que tradicionalmente expone la doctrina.

1.2.1.2. Tipos de renta

La renta considerada como un tributo directo que grava el beneficio neto que obtienen las personas, en el sistema jurídico ecuatoriano, forma parte del sistema del rendimiento entendido como un producto neto y periódico que se recibe de una fuente con capacidad para producirlo, en otras palabras, el que genera una serie de activos y pasivos que se destinan a una actividad económica.

En contraposición a lo antes expuesto, existe un sistema tributario sobre la variación patrimonial donde se estima que todo incremento en el patrimonio es una auténtica renta que debería tributar como una fórmula que permite alcanzar la equidad del sistema tributario, principio incorporado recientemente a nuestro régimen constitucional tributario, percibiendo mayores ingresos de quienes tienen mayor capacidad económica.

Así pues, se puede hablar de una renta producto, que, desde la visión financiera, distingue previamente dos conceptos, el de capital y el de renta o utilidad. Frente a tal

⁵⁶ Georg Von Schanz. "El concepto de renta y las leyes reguladoras del impuesto sobre la renta". *Hacienda Pública Española No. 3*, 1970. Es la versión castellana del trabajo de este autor. "Der Einkommensbegriff und die Einkommensvergesetze", *Finanzarchiv*, 1896.

⁵⁷ John F. Due. *Análisis económico de los impuestos*. (Buenos Aires: El Ateneo, 1972), 336.

diferenciación, esta tesis vincula ambos elementos sistemáticamente, determinando que “capital es toda riqueza corporal o incorporal y durable, capaz de producir una utilidad a su titular, mientras renta es la utilidad (o riqueza nueva) que se obtiene del capital”⁵⁸.

Igualmente se puede hablar de una renta de incremento patrimonial, según esta tesis, todo cambio en el patrimonio de una persona deberá ser estimado como renta. Evidentemente que la amplitud de ingresos y de acontecimientos, que genere un efecto que aumente el patrimonio, en proporciones altas, abriendo la puerta a la sumatoria de ingresos, “ocasionales, como las plusvalías, donaciones, legados, ganancias del juego, herencias, etcétera.”⁵⁹ Es en este último rubro que se encuentra el objeto de estudio de esta investigación.

Desde un marco más profundo de análisis se puede afirmar que la renta ha sido asociada con diversas conceptualizaciones. Primeramente, vale destacar, la renta desde el ámbito de la contabilidad. Al respecto se puede decir que existen una serie de herramientas suplementarias y complementarias hacia la definición de la renta, las cuales son originarias de otras materias y contribuyen en la conceptualización, naturaleza y finalidad de la renta. Esta retroalimentación de diversas fuentes de estudio posibilita ajustes en materia tributaria que a la vez influyen en el impuesto a la renta. En este caso, la contabilidad posee una especial conexión con la conceptualización de la renta, ya que en supuestos determinados los términos llegan a entrelazarse, y esto contribuye a la obtención de una doctrina teórica con una marcada importancia en el aspecto tributario.

Si se analiza esta relación hay que señalar que la contabilidad constituye un mecanismo o instrumento que brinda la posibilidad de establecer un registro organizado, completo y permanente de todo lo relacionado a las transacciones y finanzas⁶⁰. Este instrumento llega a ser ejecutado por la sociedad en razón de funciones personales, laborales y comerciales, cuyo periodo equivale al denominado año fiscal, económico o natural, al respecto se puede afirmar que el establecimiento del tiempo dependerá de la posible respuesta ante cierta realidad. Hay que agregar que la contabilidad actúa con una funcionalidad doble en materia tributaria: ayuda a clarificar las finanzas sean estas de índole personal o corporativa, y es una fuente de información

⁵⁸ Héctor Villegas. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 695.

⁵⁹ *Ibíd.*, 696.

⁶⁰ David Andrade. *Contabilidad básica paso a paso*. (Quito: Instituto Andino de Estudios Populares, 1999), 4-5.

para la administración tributaria respecto a las operaciones económicas del sujeto pasivo obligado acorde a los estándares de la normativa jurídica a llevar la contabilidad.

Es así como, desde la aplicabilidad de la contabilidad como ciencia económica, se persigue fomentar la imposición sobre la renta neta, la cual es obtenida a partir de la suma y resta de todo lo que el contribuyente percibe en el año fiscal⁶¹. A modo general se puede definir desde la contabilidad a la renta, como aquella riqueza obtenida por la persona o sociedad dentro de las actividades económicas respectivas, sociales o empresariales. De manera previa a la cuantificación, es necesario ejecutar la resta de los valores establecidos y permitidos dentro del procedimiento fiscal, para poder establecer de forma secundaria el efecto del beneficio, la rentabilidad o el ingreso neto obtenido por el contribuyente. Esto significa que se persigue buscar la depuración y cuantificación del monto líquido logrado e imputable al sujeto pasivo, esta cifra es la renta neta o renta contable.

En el marco de la doctrina jurídica la renta ha sido considerada desde perspectivas diversas. Una de ellas es la noción jurídica de renta-producto, cuya definición ha sido tema de estudio por varios especialistas, y su fin ha estado enmarcado en distinguir entre el capital o patrimonio y la renta, o sea distinguir entre causa-efecto, fuente-producto y acción-resultado⁶². En lo que respecta a estos términos y su relación la causa está asociada con el capital y su efecto es la renta; en el caso del capital este se encuentra asociado con toda aquella riqueza corporal donde existe la capacidad de generar utilidades a su titular, y para la renta está asociada con la utilidad o la riqueza nueva obtenida del capital⁶³, de ello se deduce que el capital es la acción y su resultado es la renta. Por lo tanto, existe la potencialidad de que el capital o el patrimonio, tiene la capacidad de generar ingresos, monetarios o en especie, y la posterior realización de gastos.

Otra de las nociones que se han desarrollado en el ámbito jurídico, es la renta-incremento o teoría del incremento patrimonial neto, donde la renta es concebida como la totalidad de los ingresos que llegan a incrementar el patrimonio del contribuyente⁶⁴. La conceptualización de la renta, bajo los parámetros de esta teoría, le otorga un alcance más amplio, con relación a la definición desarrollada por la renta-producto, debido a

⁶¹ Harold Groves. *Finanzas Públicas* (México D. F: Trillas, 1965), 216.

⁶² Eleonora Lozano. "Concepción del rédito de enriquecimiento como hecho imponible del impuesto de renta: una perspectiva de derecho comparado", en *El impuesto sobre la renta en el derecho comparado: Reflexiones para Colombia* (Bogotá: ICDT, 2008), 4.

⁶³ Héctor Villegas. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 12.

⁶⁴ *Ibíd.*

que se toman en cuenta ingresos periódicos y se incluyen los catalogados como imprevistos, que son las donaciones, herencias y legados, las ganancias de capital, plusvalías, loterías, entre otros. También llega a considerarse la riqueza derivada desde terceros, donde se ha desarrollado la teoría de la renta lujo de riqueza hacia el contribuyente, dichos criterios no son aplicados a la percepción de renta-producto.

La renta ha sido asociada a una perspectiva mixta, en la que se desarrolla una especie de mezcla entre el capital y el trabajo, o viceversa. Para poder conocer en las rentas mixtas cual es la proporción aportada tanto por el capital y el trabajo, deberá ser establecido el elemento que predomine en la producción y acorde a su conclusión, se establecerá su derivación del trabajo o del capital, para así determinar la imposición acorde a los efectos⁶⁵. A pesar de que algunos países en sus respectivas legislaciones tributarias reflejan disgregación en el porcentaje aportado por cada una de las fuentes que integran la renta mixta, y a la vez confusión en el ámbito cualitativo y cuantitativo, lo importante resulta ser el resultado de la cuantificación que se ejecuta y no la procedencia o cifra que se aporta, ya que de dicha cuantificación se deriva el criterio impositivo.

Esta posición, ha llegado a englobar las rentas y utilidades, independientemente de su clase, y cuya procedencia debe ser de la asociación entre el capital y el trabajo, tal es el caso de las utilidades comerciales, la industria de sociedades colectivas, por solo mencionar algunas⁶⁶. En la renta mixta se llegan a incluir términos societarios lo cual constituye la conformación de un criterio amplio, donde es tomado en cuenta este tipo de sector económico. Si se compara la renta mixta y la posición jurídica de la renta-producto podría apreciarse, una postura contrapuesta, ya que la noción entorno al producto, en la renta mixta, no estaría sujeto a un criterio de certeza tributaria.

De manera estricta, en la actualidad se evidencia la adopción en materia tributaria e impositiva de sistemas mixtos, de ahí que se haya desarrollado este criterio de la renta mixta. Dichos sistemas llegan a contener elementos cedulares y globales, en proporciones variadas. Al respecto se puede decir que la fórmula intermedia constaría de impuestos cedulares⁶⁷ a los que se sobrepone el impuesto global⁶⁸, donde todas las

⁶⁵ Manuel Matus. *Finanzas Públicas* (Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1964), 168.

⁶⁶ Eduardo Riofrío Villagómez. *Manual de Ciencia de Hacienda*, Tomo II (Quito: Abya Yala, 6ta Edición, 1990), 213.

⁶⁷ En el caso de estos impuestos se poseen tantos gravámenes como fuentes resultan ser abarcadas por las cédulas. Este tipo de imposición a la renta debe ser real, o sea, se vincula al fenómeno objetivo de producción de riquezas con cada impuesto de una determinada fuente de renta: capital, trabajo, o la combinación de ambos.

rentas se fusionan, y al compensarse de manera recíproca en los resultados positivos y negativos vuelven a ser objeto de imposición, pero ajustados a una escala progresiva y elementos de personalización.

Seguidamente, será oportuno estudiar en qué consisten los tributos sobre la renta dentro del sistema jurídico del Ecuador.

1.2.1.3. Tributos sobre la renta (personas naturales y sociedades)

Según el Servicio de Rentas Internas del Ecuador, “El Impuesto a la Renta se aplica sobre aquellas rentas que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades sean nacionales o extranjeras. El ejercicio impositivo comprende del 1o. de enero al 31 de diciembre.”⁶⁹ En este sentido el contribuyente que está obligado a pagar este impuesto deberá realizar la siguiente operación, que consiste en restar los gastos, descuentos, deducciones, devoluciones, del total de los ingresos gravados, al resultado se le denomina base imponible.

Debe destacarse que la base imponible de los ingresos del trabajo en relación de dependencia está constituida por el ingreso gravado menos el valor de los aportes a la seguridad social, excepto cuando éstos sean pagados por el empleador. La declaración del impuesto a la renta es obligatoria para todas las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades, aun cuando la totalidad de sus rentas estén constituidas por ingresos exentos, a excepción de:

1. Los contribuyentes domiciliados en el exterior, que no tengan representante en el país y que exclusivamente tengan ingresos sujetos a retención en la fuente.
2. Las personas naturales cuyos ingresos brutos durante el ejercicio fiscal no excedieren de la fracción básica no gravada.⁷⁰

Además, debe establecerse que están obligados a llevar contabilidad todas las sociedades y las personas naturales y sucesiones indivisas que operen con un capital propio que al inicio de sus actividades económicas o al 1o. de enero de cada ejercicio impositivo hayan superado 9 fracciones básicas desgravadas del impuesto a la renta o cuyos ingresos brutos anuales de esas actividades, del ejercicio fiscal inmediato

⁶⁸ Es considerado el impuesto ideal, por lo que las diversas legislaciones tributarias deberían estar orientadas al mismo, ya que cumple con todos los atributos del impuesto a la renta. Los impuestos globales llegan a suponer una síntesis de la totalidad de las rentas: positivas y negativas, al nivel del sujeto pasivo. No se toma en cuenta el origen concreto de la renta, y atiende a la totalidad de la capacidad contributiva del sujeto, por cuanto se llega a abarcar la globalidad de sus ingresos.

⁶⁹ “Servicio de Rentas Internas”, <<http://www.sri.gob.ec/de/impuesto-a-la-renta>>. Consulta: 25 de agosto de 2016.

⁷⁰ *Ibíd.*

anterior, hayan sido superiores a 15 fracciones básicas desgravadas o cuyos costos y gastos anuales, imputables a la actividad empresarial, del ejercicio fiscal inmediato anterior hayan sido superiores a 12 fracciones básicas desgravadas⁷¹.

Por otra parte, las personas naturales que realicen actividades empresariales y que operen con un capital u obtengan ingresos inferiores a los previstos en el inciso anterior, así como los profesionales, comisionistas, artesanos, agentes, representantes y demás trabajadores autónomos deberán llevar una cuenta de ingresos y egresos para determinar su renta imponible.⁷²

1.2.3. El patrimonio

Como parte del amplio tratamiento doctrinal que se ha desarrollado en relación al impuesto sucesorio, se ha llegado a considerar una teoría que relaciona al impuesto sucesorio como un gravamen equivalente al impuesto sobre el patrimonio neto. Según esta posición en la doctrina tributaria, el impuesto hereditario llegaría a gravar la capacidad económica, no de los herederos sino del causante, la cual se refleja de manera directa por la titularidad jurídica de un patrimonio personal que es transmitido con la muerte.

En el desarrollo de este contexto teórico, han sido planteadas tres teorías diferentes, estas son: teoría del impuesto de control sobre defraudaciones no descubiertas o *back-tax theory*, teoría del impuesto sobre la renta capitalizada o *lump-sum theory* y la teoría que considera al impuesto sucesorio como un sustituto del impuesto sobre el patrimonio neto. En cuanto a la posición teórica *back-tax theory*, se trata de una postura doctrinal que es respaldada por una minoría de autores, donde se alcanza a justificar el impuesto sucesorio como un pago efectuado al Estado, “a tanto alzado por los impuestos sobre el patrimonio evadidos en vida por el causante”.⁷³

Como elemento que predominó en el desarrollo de esta teoría, se destaca su materialización y evolución en territorio estadounidense, donde la imposición sucesoria alcanzó marcados avances en la primera mitad del Siglo XIX, y en sus comienzos adoptó una forma de impuestos sobre hijuelas en el caso de las herencias que eran dirigidas a parientes colaterales y posteriormente fue aplicada la tributación de las sucesiones directas que en un principio solo era materializada en los bienes muebles. La

⁷¹ *Ibíd.*

⁷² *Ibíd.*

⁷³ Navau Martínez-Val. *El Impuesto de Sucesiones ¿un impuesto injusto? Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias*, 121.

principal razón que le brindó cierto impulso a esta teoría, o sea a la imposición sucesoria sobre los herederos directos fue la presencia de altos índices de evasión de los impuestos sobre la propiedad, por lo que se llegó a estimar que el impuesto sucesorio era la principal vía para gravar ese patrimonio que fue sustraído por el testador con relación al pago de los impuestos.

En una segunda posición se encuentra el *lump-sum theory*, que consistía en la ejecución del pago al Estado, una sola vez, de la cantidad equivalente a los impuestos anuales sobre la renta que hayan sido devengados en el periodo de vida del causante, y que además hayan recaído sobre las rentas del capital, no se incluye a las rentas del trabajo. Como la última de estas distintas posiciones teórica, está la que reconoce al impuesto sucesorio como aquel sustituto o equivalente a un impuesto sobre la titularidad de un patrimonio, que, como alternativa a su pago anual, este sería exigible en un periodo de 30 años, en correspondencia al relevo generacional. A partir de este criterio doctrinal, se posicionó el impuesto sucesorio como un gravamen de carácter progresivo sobre la masa hereditaria neta, donde se le llega a cargar dicho pago al propio caudal hereditario, es decir actúa como un pago más en la liquidación de dicho caudal.

De lo hasta aquí planteado se evidencia que el impuesto sucesorio se justificaría con los mismos argumentos que el impuesto sobre el patrimonio neto. A continuación, estudiaremos el patrimonio como figura del derecho tributario, para lograr profundizar en nuestro objeto de estudio.

1.2.3.1. Definición de patrimonio

El patrimonio es uno de los conceptos básicos del derecho civil que se relaciona con diversas instituciones del derecho privado. Existen distintas acepciones del concepto de patrimonio desde la perspectiva jurídica estricta, o desde las visiones contable y económica, e incluso definiciones como patrimonio cultural, patrimonio de la humanidad, patrimonio colectivo, corporativo etc.

Luis Díez - Picazo y Antonio Gullón, exponen que “Por patrimonio se entiende el complejo o conjunto de relaciones jurídicas valuables en dinero que pertenecen a la esfera jurídica de una persona, activa o pasivamente”⁷⁴.

⁷⁴ Luis Díez – Picazo y Antonio Gullón. *Sistema de Derecho Civil*, Vol. 1. (Madrid: Tecnos, 2001), 388

Esta perspectiva, defendida por ambos tratadistas españoles, tienen su base en una noción jurídica del patrimonio, donde a partir del Derecho civil han sido expuestas definiciones similares, tal es el caso de la emitida por Valles Sánchez, cuyo autor considera al patrimonio como: “Un conjunto de derechos y obligaciones agrupados en función de una persona o fin determinado y que poseen un marcado contenido económico”⁷⁵.

Las percepciones entorno al patrimonio han tenido como base fuertes discrepancias en la doctrina jurídica, a partir de las cuales se ha tenido la posibilidad de construir su naturaleza. De esta manera se puede decir que, la naturaleza del patrimonio se identifica con los siguientes caracteres, acorde al criterio de diversos autores, cuyo criterio es reflejado en la doctrina jurídica según las siguientes consideraciones:

- a. Naturaleza subjetiva o personalizada del patrimonio, donde este resulta ser una emanación de la personalidad jurídica, lo cual trae aparejado que sea asociado a todos los bienes que posea el individuo. Estos bienes implican los que puedan ser adquiridos a futuro y las obligaciones. De ello se desprende la universalidad de los derechos independientes a cada bien que integra el patrimonio. Los principales defensores de esta posición son Zacharie, Roan y Planiol⁷⁶.
- b. Naturaleza finalista: esta doctrina, que no niega la presencia de un patrimonio personal, llega a enmarcar al patrimonio en el interés que puede generar su utilidad. Acorde a ello se ha afirmado que la existencia del patrimonio no llega a pertenecer a un individuo sino a algo, por lo que están destinados a determinado fin, de lo cual se deriva la importancia de la responsabilidad patrimonial. Teóricos como Brinz y Bekker son los principales defensores de esta posición respecto a la naturaleza del patrimonio⁷⁷.
- c. Naturaleza realista o atomista, se aboga por que el patrimonio no debe ser considerado diferente a los bienes y derechos que lo integran, sino resulta ser la suma de todos ellos, razón por la que el patrimonio no puede ser tomado en cuenta como un derecho subjetivo. Los exponentes de esta posición son Coviello y Ferrara⁷⁸.

⁷⁵ Victorio Valle Sánchez. “Patrimonio, renta, y ahorro de las familias españolas”. *Papeles de la economía española*, No. 77, 1998, 106-114.

⁷⁶ Salvador Morales Ferrer, & Sandra Milena Daza Coronado. "El concepto de patrimonio y su aplicación en España", *Revista IUS Privado*, No. 6, *Universidad Católica de Colombia*, 2016, 5-75.

⁷⁷ *Ibíd.*

⁷⁸ *Ibíd.*

- d. Hay que señalar también a quienes se oponen a las posiciones antes expuestas, como Cossío, ya que poseen la opinión de que dichas teorías atentan contra el adecuado desarrollo de la definición del patrimonio al constituir abstracciones de poca utilidad. Conforme a ello se defiende una concepción del patrimonio sujeto a una configuración variable, motivo que influye en el análisis y estudio por separado de cada modalidad que pueda presentarse dentro del patrimonio.
- e. Otras posturas vinculadas con la naturaleza del patrimonio son las catalogadas como posiciones intermedias, en donde se destaca el criterio del jurista español Castán Tobeñas, que llega a definir al patrimonio como: “El conjunto de relaciones jurídicas activas y pasivas que pertenecen a una persona y son estimables económicamente”⁷⁹. Por otro lado, De Castro atribuye al patrimonio como: “El conjunto de relaciones jurídicas activas y pasivas que pertenecen a una persona y son estimables económicamente”⁸⁰.

De los conceptos aquí expuestos se desprenden una serie de características, como: su contenido está enmarcado en elementos susceptibles de valoración económica, tanto positiva como negativa. De esto se excluyen aquellos bienes relacionados a la personalidad y el estado civil del individuo. Otra característica es que su estructura se distingue en una esfera externa donde cada patrimonio es considerado independiente a los demás, y una esfera interna donde prevalece la libertad del titular del patrimonio de disfrutar y tener sus bienes, acorde a la naturaleza considerando sus facultades y derechos.

Por otro lado, en lo que respecta a la identidad el patrimonio ha sido tomado en cuenta como una unidad, con una independencia de los elementos que lo conforman, erigiéndose así ciertos principios como la responsabilidad patrimonial de carácter universal y la subrogación real. Otra característica del patrimonio es la creación, transmisión, reunión y disolución del mismo, patrones que quedan fuera de la autonomía de la voluntad, y están sujetos a las regulaciones de la norma legal correspondiente.

Tomando en cuenta los diversos aspectos entorno a la definición de patrimonio, se puede caracterizar como el conjunto de relaciones jurídicas pertenecientes a una persona, que tienen una utilidad económica y por ello son susceptibles de estimación

⁷⁹ José Castán Tobeñas. *Derecho civil español, común y foral - Tomo I.* (Madrid: Reus, 2015), 4.

⁸⁰ Federico de Castro y Bravo. *Derecho Civil de España, Vol. I.* (Madrid: Aranzadi, 2008), 145.

pecuniaria, y cuyas relaciones jurídicas están constituidas por deberes y derechos (activos y pasivos).

1.2.3.2. Composición del patrimonio

El patrimonio está integrado por elementos susceptibles de valoración económica, tanto positiva (activo), como negativa (pasivo). Están excluidos, los bienes de la personalidad y lo concerniente al estado civil de la persona.

Se debe considerar que cada patrimonio puede considerarse como independiente de los demás, en el sentido de que el ingreso o la salida de cada uno de sus elementos requiere un título, una causa que justifique ese paso, y una esfera interna, constituida por el ámbito de libertad que tiene el titular del patrimonio para gozar, tener y disfrutar sus bienes conforme a su naturaleza y al contenido de derechos y facultades sobre los mismos, esfera que queda jurídicamente neutralizada al no poder existir derechos subjetivos entre los bienes del mismo patrimonio.

Igualmente se debe tomar en consideración que el patrimonio es considerado como una unidad, y como idéntico a través del tiempo, con independencia de los elementos que lo integren y de los avatares que les acaezcan, lo que constituye la base de los principios de responsabilidad patrimonial universal y de subrogación real. Luego, es importante establecer que la creación, transmisión, separación, reunión y disolución de patrimonios, abstracta y unitariamente considerados, están excluidas de la autonomía de la voluntad y sometidas a una regulación imperativa de las leyes.

1.2.4. Diferencia entre la renta y el patrimonio

Los ingresos por patrimonio recogen la fortuna o riqueza personal, mientras que los de la renta son relativos a ingresos anuales, bien por rendimientos inmobiliarios (alquileres), intereses, sueldos o cobro de dividendos. Así pues, renta es la utilidad o el beneficio que rinde algo o lo que de ello se cobra; en cambio, el patrimonio es el conjunto de bienes que pertenecen a una persona, ya sea natural o jurídica. Desde un punto de vista económico, el patrimonio de una persona o empresa está formado por propiedades, vehículos, maquinarias, dinero en efectivo, etc.

Tanto la renta como el patrimonio se encuentran en legislaciones y etapas diversas, ya sea de forma aislada o en conjunto, pero ambas desde el enfoque de constituir expresiones de la capacidad contributiva. En el caso del patrimonio vale la pena destacar que fue el primero en ser gravado por los impuestos. Dicho gravamen

perseguía ejercer una presión ligera en materia tributaria, para dotar o más bien cubrir al Estado respecto a las necesidades que presentaba, y por lo tanto se gravaba en un inicio la propiedad ya que representaba la principal fuente de riqueza que poseía la persona. Ante esta situación, el desarrollo de un impuesto leve llegaba a proveer al Estado de fuentes económicas directas que lograban respaldar en parte sus requerimientos económicos, lo cual estaba sujeto a un gravamen proporcional a la capacidad contributiva⁸¹.

La situación antes descrita con el paso de los años se ha caracterizado por el aumento de la riqueza mobiliaria y las rentas derivadas de la actividad laboral, así como el incremento de la actividad agrícola, por lo que este impuesto sobre el patrimonio se consideró insuficiente, y fue desarrollado y aplicado un gravamen dirigido a la renta neta que el contribuyente llega a percibir tanto del patrimonio como del trabajo. Conforme a ello también aumentó las cuestiones vinculadas a la presión fiscal sujeta a las condiciones del gasto público, lo que impulsó la diferenciación entre la capacidad contributiva de la riqueza que se deriva del trabajo y aquella que proviene del capital.

Unido a los impuestos sobre la renta han sido desarrollados los impuestos sobre el patrimonio, tema que ha incluido a los impuestos ordinarios de carácter complementario a los impuestos sobre la renta, y aquellos impuestos catalogados como extraordinarios que se identifican con el gravamen de las sucesiones. Cabe mencionar además los impuestos aplicados por una sola vez sobre el patrimonio ante la presencia de conflictos bélicos o circunstancias extraordinarias que requieren recursos económicos urgentes, aquí se busca gravar a manera general la riqueza que se obtiene del capital.

En el caso específico del impuesto sobre las sucesiones, puede ser tratado como impuestos directo personal y extraordinario sobre el patrimonio. Esto sería posible si se considera que la capacidad contributiva que se manifiesta por medio de la sucesión resulta ser directa, y no puede calificarse como presuntiva o indirecta como sucede en los impuestos al consumo o transferencia de riqueza. Se puede observar un incremento de la capacidad contributiva del heredero a partir de la cuota hereditaria, esta última entra a formar parte de su disponibilidad financiera.

Existen dudas en la aplicabilidad del impuesto a las sucesiones, legados y donaciones y su desarrollo como parte del patrimonio en algunos casos y de la renta en

⁸¹ Benvenuto Griziotti. *Principios de Ciencia de las Finanzas*. (Buenos Aires: Roque Depalma, 1959), 247-249.

otros. El origen de esta duda consiste en la conceptualización de la renta neta imponible, que analizada desde la teoría del incremento patrimonial neto más el consumo en determinado periodo, llega a abarcar a la herencia, legado y donación. La percepción de este impuesto ha estado enfocada en su no inclusión en la base del impuesto a la renta y su contemplación a uno o más impuestos especiales, lo cual no implica un cambio en su naturaleza⁸².

De manera errada se desarrolló la tendencia de considerar al patrimonio neto como parte de la imposición presuntiva del impuesto a la renta. En este sentido la relación cuantitativa entre el patrimonio y la renta generada por este brindaba la posibilidad de establecer la conversión del tipo de impuesto sobre el patrimonio al tipo del impuesto a la renta. A tales efectos la base del patrimonio no debe ser empleada como equivalente de la base renta, puesto que la sustancia patrimonial queda sujeta al impuesto, aunque no se genere ninguna renta. Es así que, la base patrimonial no puede ser equivalente a la base de la renta, ya que no se llega a medir el impuesto correspondiente según la renta efectiva, sino acorde a la renta potencial, que a partir de su capitalización resulta posible determinar aquellos bienes patrimoniales que pueden producirla y tomando en cuenta el resto de factores relacionados a la producción. Acorde a la esencia del patrimonio el impuesto sobre el mismo perteneciente a las personas físicas, podría ser considerado como un impuesto personal, y su presencia en un sistema tributario marca la progresividad en dicho sistema. Su esencia permite su aplicación al patrimonio neto total.

En la distinción entre la renta y el patrimonio, intervienen variables como la propiedad y el valor, donde ambas se unen para determinar la magnitud de la afluencia al conformarse una renta. En tal sentido la riqueza es vinculada a la propiedad y el flujo al valor lo cual posibilita la diferenciación entre ambos términos. Por lo que el patrimonio representa riqueza y la renta se identifica con los beneficios derivados de dicho patrimonio. A partir de estas concepciones el Estado es capaz de activar su poder en materia tributaria e impositiva, para así emitir declaraciones respecto a estas dos fuentes de ingresos o riquezas, eslabones fundamentales en el sostenimiento del crecimiento financiero de todo Estado.

En el Ecuador la titularidad efectiva con relación al patrimonio, es tomado en cuenta como un hecho económico, que conlleva al surgimiento de la obligación de

⁸² Henry Simons, *Personal Income Taxation*, 166 y sigts.

pagar impuestos. Esto no puede ser considerado un factor negativo para la propiedad privada, sino que llega a ser establecido el cobro justo de determinados impuestos, por evidenciarse riqueza en la titularidad de cierto patrimonio, o la generación de renta a partir del mismo. Al respecto puede destacarse que la conformación del impuesto llega a manifestarse con el incremento en el patrimonio, ejemplo de ello es el impuesto a las herencias, legados y donaciones. Como un tipo de impuesto a aplicar, este debe estar sujeto a determinada técnica fiscal, cuyo fin deberá ser contribuir a la preservación del patrimonio, y no su disolución para poder cumplir con el pago de determinado impuesto.

1.3. Las herencias, legados y donaciones como objeto de imposición

Para poder analizar la definición del impuesto a la herencia, legado y donación, primeramente, hay que señalar la propia concepción en torno a la herencia. La misma es considerada un acto jurídico, que encierra el traspaso de bienes, derechos u obligaciones, pertenecientes al causante⁸³, a otras personas, que generalmente son familiares. Cuando una persona fallece le asiste el derecho de traspasar todo su patrimonio en aquellos terceros que estime conveniente. Estos terceros se convierten en herederos.

Dicho esto, vale recalcar para poder tener una visión amplia en cuanto a la definición de esta clase de impuestos, que el Estado requiere de cierta cantidad de ingresos públicos, con el fin de sufragar aquellos gastos provenientes de las demandas y la consecución de los objetivos para los que fue creado. Estos ingresos públicos, como bien se analizó con anterioridad, pueden ser obtenidos por medio de distintas fuentes, pero a los fines de esta investigación, el interés va dirigido a aquellas fuentes que, a criterio del profesor Troya Jaramillo: “Se encuentran basados en la soberanía fiscal, que el sector público exige a otros agentes basándose en su poder de coacción”.⁸⁴ Este tipo de ingresos públicos son los tributos⁸⁵, lo cuales poseen una clasificación específica en cada ordenamiento jurídico. Motivo por lo cual el tributo es concebido como:

Una prestación exigida unilateralmente por el Estado a los particulares para solventar el gasto público, en virtud de su potestad de imperio, derivada de la soberanía, la misma que radica en el pueblo y se ejercita por medio de representantes. Modernamente se pone de relieve que el deber de contribuir no se explica

⁸³ Es la persona que transmite su patrimonio a consecuencia de su fallecimiento.

⁸⁴ José Vicente Troya Jaramillo. *Manual de Derecho Tributario*, 27.

⁸⁵ Impuestos, tasas y contribuciones.

exclusivamente por la sujeción a la potestad del Estado, sino además por la pertenencia del individuo a la colectividad organizada, y en el último término, por la solidaridad. Desde el ámbito legal el tributo es considerado como una obligación pecuniaria, cuya fundamentación está sujeta a la capacidad económica del deudor, además se encuentra establecida a favor de un ente público en régimen de derecho público, con el propósito de brindar la atención requerida a sus necesidades económicas⁸⁶.

De lo afirmado por el citado autor, se infiere que de la función de cada tributo se desprende su clasificación. Las categorías que surgen como resultado de esta clasificación a pesar de tener rasgos singulares con los que se identifican, no llegan a perder la esencia del género al que pertenecen. Por lo que se puede afirmar que los impuestos a la herencia, legado y donación, constituye un tipo de tributo dirigido a un acto jurídico en específico, o sea, la transmisión de bienes derechos u obligaciones.

Como medio de financiamiento del Estado y sus respectivas actividades se encuentran los tributos, por lo que uno de los objetivos claves en el desarrollo de los mismos, está la generación de las condiciones adecuadas para el desenvolvimiento efectivo de los diversos agentes económicos. Con el financiamiento que se obtiene de los tributos, se pueden desarrollar toda una serie de infraestructuras que contribuyen de manera directa en el mejoramiento de la competitividad y eficiencia de la sociedad. Además, la política tributaria llega a atenuar los elementos negativos en las desigualdades sociales, principalmente en el tema de la repartición de las riquezas. Precisamente, el impuesto a la herencia, legado y donación tiene este sentido, gravar una serie de ingresos, que adquiere determinada persona por actos traslativos del dominio a disposición gratuita.

La presencia de los impuestos a las herencias se remonta a algunas épocas pasadas. Dicho conocimiento parte de estudios que han demostrado que los impuestos a las herencias, legados y donaciones fueron aplicados en los Siglos XVIII y XIX, como un mecanismo más para recaudar fondos, esto ocurrió principalmente en los momentos donde se desarrollaron contiendas bélicas. Los planteamientos teóricos en torno a la presencia de este tipo de impuestos han sido empleados como una herramienta político social, cuyas primicias se destacan en planteamientos realizados por John Stuart Mill, al considerar que las herencias no debían existir⁸⁷. Otro de los pensamientos desarrollados sobre este tipo de impuesto, fue la defensa de su aplicación para impulsar la ideología de una mejor distribución de los ingresos, al respecto llego a plantearse que: “El impuesto a la herencia es una intervención coercitiva entre donante y heredero, ya que

⁸⁶ José Vicente Troya Jaramillo. *Manual de Derecho Tributario*, 3.

⁸⁷ Dale E. Miller. *John Stuart Mill: Moral, Social and Political Thought*. (Cambridge: Polity Press, 2010)

afectará a los dos”⁸⁸; este criterio fue defendido por el destacado economista y teórico político estadounidense Rothbard en la segunda década del Siglo XIX.

Se llegó a considerar por algunos teóricos del tema que la figura del donante se veía afectada con la aplicación de este impuesto, ya que el objetivo de ayudar a su familia no podía ser cumplido, además en el caso del heredero se veía perjudicado ya que, al aceptar el patrimonio, pues este sería una cifra menor a la que el donante estipuló. También fue analizado el perjuicio y riesgo que representaban estos impuestos sobre determinados elementos tales como la inversión y los ahorros. Uno de los principales aspectos defendidos por la no aplicabilidad de este impuesto por determinados teóricos en el Siglo XIX fue que el efectivo poder de heredar incentivaba al ahorro, por lo que las altas tasas tributarias disminuían los ahorros y por lo tanto limitaban los posibles recursos que eran destinados a las herencias⁸⁹.

Por otro lado, la aplicabilidad del impuesto a la herencia, legado y donación estuvo enmarcado en el propósito de construir igualdad de oportunidades. Se llegó a establecer que la igualdad de oportunidades era una parte indispensable en la construcción de una sociedad libre, y este tipo de impuestos sería efectivo para lograr tal fin, ya que como afirmó Buchanan⁹⁰: “Las herencias no se ganan y por eso deben tributar”⁹¹. En la actualidad unos de los pensamientos que se defienden en torno al desarrollo de este tipo de impuestos es la riqueza concentrada llega alcanzar niveles superiores al crecimiento de la economía mundial, y dicha riqueza está concentrada en pocas personas⁹². A continuación, se muestra un esquema que refleja los elementos generadores del impuesto a las herencias y legados, directamente relacionado con la obligación tributaria:

⁸⁸ Gerard Casey. *Murray Rothbard*. (Nueva York: Bloomsbury Academic., 2013), 59.

⁸⁹ María Teresa Mayor Bermejo. *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. (Madrid: Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, 2012)

⁹⁰ Economista estadounidense, Premio Noble de Economía y máximo representante de la teoría de la elección pública.

⁹¹ James M. Buchanan. *Economics from the outside in "Better than Plowing" and Beyond*. (Chicago: University of Chicago Press, 1992), 63.

⁹² Thomas Piketty. *El Capital en el Siglo XXI*. (México D.F: Fondo de Cultura Económica., 2014)

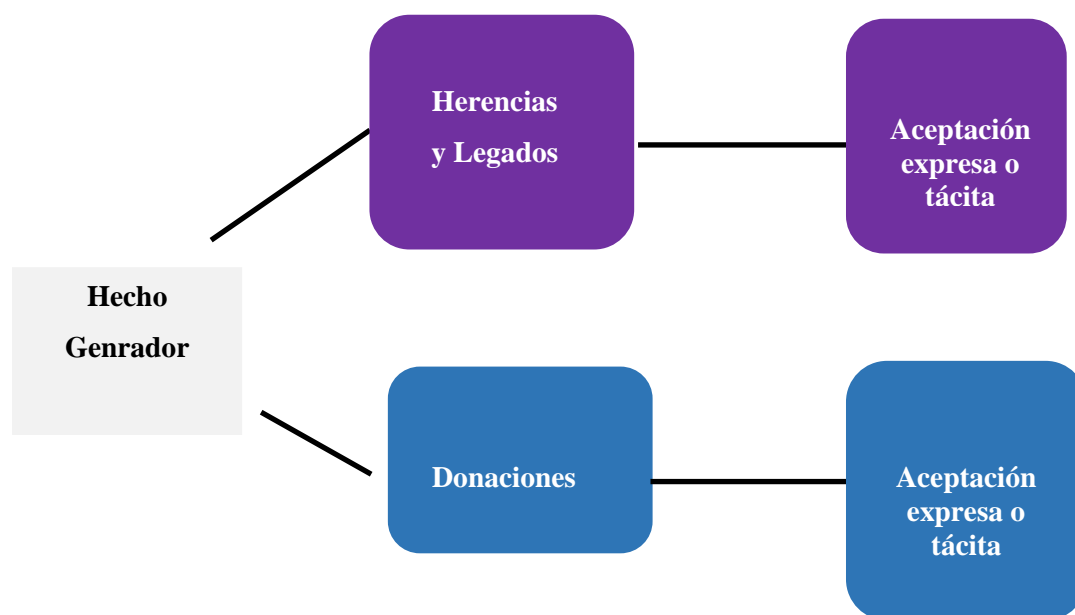


Ilustración 1. Hechos generadores del impuesto a las herencias, legados y donaciones
Elaborado por: la autora.

Dicho lo anterior, gran cantidad de países están enfocados en que los niveles de capitalismo en el ámbito patrimonial deben ser evitados por medio de la aplicación de impuestos a la riqueza desde el ámbito global, cuyo objetivo fundamental es disminuir los índices de desigualdad. La acogida de esta ideología por diversos actores políticos a nivel internacional ha sido positiva, aunque también se han desarrollado fuertes críticas arrojadas a la negatividad que representa para la inversión de todo país que se ejecuten altos impuestos al patrimonio hereditario de las personas.

En lo que respecta a la base imponible del impuesto a las herencias donaciones y legados, esta llega a representar una expresión cifrada y numérica del hecho imponible. De esta manera la base o medida de la riqueza gravable está integrada por el importe del incremento patrimonial derivado de la transmisión lucrativa que conforma el hecho imponible, o como también se le ha tratado el importe neto de la adquisición lucrativa.

A modo general esta base imponible ha sido tratada desde una perspectiva variada, en relación con el tratamiento brindado al hecho imponible, donde son diferenciados los supuestos de transmisión lucrativa:

- Transmisiones por causa de muerte: en este caso la base imponible resulta abarcar el valor neto de la adquisición individual por cada causahabiente, es decir constituye el valor real de los bienes y derechos, que puede ser reducido a partir de las cargas y deudas que llegaran a deducirse.

- Transmisiones lucrativas *inter vivos*: es el valor real de los bienes y derechos que son adquiridos, donde puede ser disminuido por aquellas cargas y deudas deducibles.

La herencia y legado como objetos de imposición están sujetos a cierto tratamiento por parte de la norma legal. Dicho tratamiento va dirigido a diferenciar las sucesiones a título universal (herencias) y de las concernientes a título particular (legados). En el caso de la herencia, el valor de cada adquisición individual o hijuela es obtenido por derivación de los que resulta ser atribuible a partir del caudal hereditario global. Para la determinación del valor deberán ser ejecutadas un conjunto de operaciones tales como⁹³:

- a. La fijación del caudal hereditario bruto, esto no solo implica la valoración de los elementos que forman parte del caudal, sino que de manera previa acorde a las disposiciones normativas deberán ser valorados algunas cuestiones atribuidas al patrimonio del causante.
- b. Deberá ser deducido de la herencia el pasivo, o sea, aquellas cargas que disminuyen el valor real de los elementos que integran el caudal hereditario, estos son las deudas y los gastos implícitos en la sucesión.
- c. Por último, se destaca la partición o adjudicación la cuota hereditaria a cada heredero.

En el caso del ordenamiento jurídico ecuatoriano vale señalar que no existe un precepto legal que de manera expresa determine o defina, el objeto imponible a un tributo. Solo en el marco de la jurisprudencia ecuatoriana se puede apreciar una posición adoptada respecto a este tema, donde se estableció que: “El objeto de un tributo debe ser entendido como la capacidad contributiva que la ley grava”⁹⁴. A su vez la capacidad contributiva puede ser asociada con el índice de riqueza que sea capaz de justificar cierta prestación tributaria⁹⁵. Acorde a esto el legislador deberá establecer todo un sistema de valoración para la base gravable y la determinación de una cuantía en la obligación tributaria por medio de una tarifa. Las herencias, legados y donaciones como objetos de imposición en la legislación nacional, están enfocados desde una perspectiva

⁹³Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio, Tomo I.* (Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1998), 161-163.

⁹⁴ Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. *Causa No. 11484-2971-IIIS*, 01 de abril de 1996, 167.

⁹⁵ Francisco Cañal. *Las rentas familiares en el impuesto sobre la renta de las personas físicas* (Madrid: Ediciones Rialp S.A., 1997), 124-129.

de gravar los ingresos o incrementos patrimoniales obtenidos a partir de una herencia o legado y no se menciona la capacidad contributiva.

1.3.1. La aceptación como hecho generador de la donación

En el caso de donaciones y considerando la Ley orgánica para evitar la elusión del impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones publicada en el registro oficial el 21 de julio de 2016, se puede evidenciar cierta evolución respecto al hecho generador mismo que constituye la aceptación expresa o tácita. Se presumirá donación, salvo prueba en contrario, para los efectos impositivos de los que trata esta norma, toda transferencia de dominio de bienes y derechos que puede ir a favor del legitimario del enajenante ya sea de manera directa o indirecta por medio de una persona natural o jurídica que se encuentre domiciliada en un paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o régimen preferente, aun cuando la transferencia se la realice a título oneroso.⁹⁶ Además, se presumirá donación, salvo prueba en contrario, incluso en la transferencia realizada con intervención de terceros cuando los bienes y derechos han sido de propiedad de los donantes hasta dentro de los cinco años anteriores; en este caso, los impuestos municipales pagados por la transferencia serán considerados créditos tributarios para determinar este impuesto.⁹⁷

Desde la perspectiva de la evasión fiscal los donativos han sido los métodos utilizados con mayor frecuencia, especialmente para evadir los impuestos sucesorios, es decir hacer donaciones de bienes antes de la muerte. La clasificación de las donaciones abarca tres tipos, estos son: donaciones en expectativa de la muerte, donaciones para hacerse efectivas a la muerte donaciones *mortis causa* (legados), y donaciones *inter vivos* (regalos entre personas que viven)⁹⁸.

En el supuesto de la donación en expectativa de la muerte, esta llega a ser tomada en cuenta por la mayoría de las legislaciones que regulan el impuesto sucesorio, y es reflejada como una parte en la materialización de dicho impuesto, hay que destacar que esta modalidad de donación tiene su tratamiento en el sistema del *common law*, específicamente en el de Estados Unidos. Las controversias suscitadas respecto a este

⁹⁶ Asamblea Nacional. (2016). *Ley Orgánica para evitar la elusión del impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones*. Quito: Ediciones Legales. Art. 1

⁹⁷ *Ibidem*

⁹⁸ Harold Groves. *Finanzas Públicas*, 344.

tipo de actos han sido variadas, es decir si la donación debe considerarse hecha en expectativa del fallecimiento de la persona o debe ser catalogada como donación *inter vivos*. En el caso de la donación *mortis causa* esta no resulta ser susceptible de discusión alguna, ya que su propia naturaleza implica que sea incluida en la partición de bienes de la persona fallecida acorde al cumplimiento de una voluntad que ha sido expresada con palabras, por lo que forma parte a su vez del impuesto sucesorio.

En el caso de las donaciones *inter vivos* y la aplicación de una carga impositiva representada en los impuestos sucesorios, dicho actuar ha estado motivado por evitar una amplia grieta en la aplicabilidad de este tipo de impuesto. Su principal objetivo recae en evitar y erradicar la elusión de los impuestos sucesorios mediante donaciones de importancia.

1.3.2. De la aceptación como hecho generador de las herencias y legados

A partir de la creación de la Ley orgánica para evitar la elusión del impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones, la delación dejó de ser el hecho generador del impuesto a las herencias y legados. Es plausible notar que el legislador con el fin de proporcionar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes remedio la contradicción estableciendo como hecho generador del impuesto a las herencias, legados y donaciones la aceptación expresa o tácita.

Anteriormente, la Ley de Régimen Tributario Interno (LORTI), concebía a la delación, como el acto que genera el impuesto a las herencias y legados⁹⁹. Por otro lado, la legislación civil enmarca a la delación como una asignación, en la cual a raíz del llamamiento la persona puede aceptarla o repudiarla¹⁰⁰. En ambas normas legales se podía apreciar una clara definición de la delación, la cual evidenciaba lo reflejado por la mayoría de los juristas en la doctrina.

Cabe señalar lo expuesto por algunos estudiosos del tema, al respecto Castro Sáenz señaló que la institución de la delación “El llamamiento a los herederos provocado por la muerte del causante¹⁰¹”. Asimismo, en otro de los criterios expuestos en la doctrina jurídica se consideró a la delación como: “La apertura de la sucesión

⁹⁹ *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*. Suplemento Registro Oficial No. 337 de 15 de mayo de 2004. Art. 36, inciso d).

¹⁰⁰ Congreso Nacional. *Código Civil- CC*. (Quito: Ediciones Legales, 2005), Art. 998.

¹⁰¹ Alfonso Castro Sáenz. *Herencia y mundo antiguo*. (Sevilla: Universidad de Sevilla, 2002), 364.

sigue de forma instantánea la delación de las asignaciones. La ley define a esta etapa como el actual llamamiento a aceptarla o repudiarla”¹⁰².

De igual manera la jurisprudencia ecuatoriana ha contemplado a la delación y su conceptualización, para lo cual ha seguido los parámetros establecidos en la ley civil. Como ejemplo de dicha definición cabe señalar lo siguiente: “El art. 1025 define a la delación de la herencia como el llamamiento de la ley a aceptarla o repudiarla”¹⁰³.

A esto se puede agregar que lo manifestado anteriormente en la LORTI, no reflejaba una clara definición de la delación en cuanto a las cuestiones tributarias, por lo que se utilizaba la legislación civil para interpretar aquellas normas tributarias que estén dirigidas a la delación¹⁰⁴.

En la actualidad estas lagunas jurídicas han sido superadas y se ha establecido una adecuada conceptualización que da lugar al propio derecho de transmisión. En relación con este derecho se puede señalar lo expresado por Castro Sáenz:

El derecho de transmisión se funda, precisamente, en la facultad que en vida tuvo quien no aceptó ni repudió una asignación, para transmitir a sus herederos el derecho de hacerlo. El asignatario que fallece sin haberse pronunciado sobre una asignación que se le defirió, transmite, en su patrimonio, dicho derecho a sus herederos.¹⁰⁵

De modo similar se puede apreciar lo estipulado en el Art. 1248, donde las personas pueden aceptar o no, de manera libre, una herencia o legado¹⁰⁶. De esto se desprende que la institución del heredero genere determinados efectos jurídicos, una vez que se ponga de manifiesto la aceptación, se puede considerar el criterio de Somarriva Undurraga:

Es necesario que el asignatario se pronuncie aceptando la asignación. Y la ley exige este pronunciamiento por [...] que la calidad de heredero impone sobre el asignatario una responsabilidad y para que el heredero la tome sobre sí se requiere el consentimiento suyo¹⁰⁷.

Unido al criterio del citado autor se puede afirmar que en el sistema jurídico ecuatoriano se optó porque el heredero ejerza libremente la manifestación de voluntad,

¹⁰² Pablo Rodríguez Grez. *Instituciones de Derecho Sucesorio, Volumen I*. (Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 2006), 34.

¹⁰³ Sentencia de Tercera Instancia. LXXIV, Serie XI, No. 7. Corte Suprema de Justicia. 18 diciembre 1969.

¹⁰⁴ Congreso Nacional. *Código Tributario*. (Quito: Ediciones Legales, 2005).

¹⁰⁵ Castro Sáenz. *Herencia y mundo antiguo*, 50.

¹⁰⁶ Congreso Nacional. *Código Civil- CC*. (Quito: Ediciones Legales, 2005)

¹⁰⁷ Manuel Somarriva Undurraga; Arturo Alessandri R., y Antonio Vodanovic H. *Tratado de Derecho Civil*, 92.

con el fin de que logre afianzarse en el mismo las responsabilidades que forman parte del caudal hereditario. Por lo que de conformidad con la norma legal civil “La adquisición misma de la asignación conlleva la aceptación”¹⁰⁸. Según lo establecido en la normativa civil, y lo que llega a indicar la lógica interpretativa en materia jurídica, el acrecimiento del patrimonio de la persona a la que va dirigida la herencia, debe materializarse por medio de la aceptación.

Vale destacar que en la jurisprudencia de nuestro país, se pone de manifiesto un respaldo en lo que se refiere al derecho de aceptación reconocido por la generalidad de la doctrina jurídica: “La aceptación de la herencia tácita o expresamente, permite que el asignatario venda, done o transfiera de cualquier modo los bienes sucesivos a que tiene derecho”¹⁰⁹. Con relación a la aceptación, específicamente a la naturaleza que ostenta se ha pronunciado que la misma es: “fuente para adquirir derechos, y por tanto contraer obligaciones”¹¹⁰.

La aceptación de herencias y legados, como derecho se manifiesta por medio de una serie de efectos. Uno de los principales efectos es que el patrimonio del causante, o sea el caudal hereditario pasa a formar parte de los bienes del heredero. Este resultado es producto de que: “La aceptación vincula al heredero o legatario con todos los efectos de la calidad de tal”¹¹¹, dichos efectos, según lo estipulado en el Código civil¹¹², llegan a remontarse en el momento en que la herencia haya sido deferida.

Este precepto ha sido respaldado en nuestra jurisprudencia: “Representa el heredero a su instituyente y le sucede en sus obligaciones y derechos, por la aceptación de la herencia, desde que se la defiere”¹¹³. Además, otro autor que ha expresado criterios al respecto, dentro de la doctrina jurídica es Larrea Holguín, que consideró: “Solamente cuando la herencia deferida es aceptada, comienzan los nuevos titulares a poder ejercitar en plenitud cuanto les corresponde”.¹¹⁴

Por tanto, el acto jurídico que es el hecho generador del impuesto a las herencias y legados es la aceptación, puesto que es a partir de la misma que se produce el acrecimiento patrimonial del heredero, cuyo acrecimiento es considerado como el objeto imponible. Se puede agregar lo reconocido en la legislación tributaria

¹⁰⁸ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Ávila. *Derecho Sucesorio, Tomo I*, 184.

¹⁰⁹ Caso Juan Miranda Santos vs María Castro Mayorga. Serie XVIII, No.1. Corte Suprema de Justicia. 10 de febrero de 2005.

¹¹⁰ Castro Sáenz. *Herencia y mundo antiguo*, 43.

¹¹¹ Pablo Rodríguez Grez. *Instituciones de Derecho Sucesorio, Volumen I*, 72.

¹¹² *Código Civil- CC*, Art. 1262.

¹¹³ Sentencia de Tercera Instancia. Serie II, No. 149. Corte Suprema de Justicia. 4 de septiembre de 1912.

¹¹⁴ Juan Larrea Holguín. *Derecho Civil del Ecuador*. (Quito: Abya Yala, 2001), 128.

ecuatoriana, respecto a que el hecho generador de cualquier impuesto debe ser tomado en cuenta como un presupuesto reconocido explícitamente por la norma legal, con el propósito de implantar cada tributo¹¹⁵.

Uno de los tantos reconocimientos que se han realizado, dentro de la doctrina jurídica, al hecho generador de un tributo es:

Un hecho humano -el negocio jurídico- tiene dos enfoques completamente distintos que no deben ser confundidos. Por una parte, es una manifestación de la autonomía de la voluntad mediante la cual se crean o transmiten derechos, cuyas formas son legisladas por el derecho privado; pero esa misma conducta es una expresión de riqueza, hecho imponible, que el Estado grava con prescindencia de los modos y formas con que las partes lo han dotado.¹¹⁶

Considero acertado el criterio de los autores citados, debido a que el Estado, por medio del hecho generador del tributo, persigue la determinación de las conductas, que son capaces de evidenciar ciertos patrones de riqueza, sobre los cuales el fisco¹¹⁷ impone un tributo, con el propósito de aportar al gasto público del propio Estado, todo ello, por supuesto en busca de un beneficio social.

Dicho esto, el hecho establecido como causa del impuesto sobre las herencias y legados, consecuencia de cualquier tributo, debe estar establecido de manera adecuada. Dicha adecuación conllevará principalmente a la relación directa que debe mediar entre la capacidad contributiva y lo que se pretende gravar. Esto resulta motivo para que el índice de riqueza que forma parte de la sucesión por causa de muerte debe ser reflejado en el hecho que denota este tipo de impuesto, todo ello a partir de la aceptación como hecho generador del impuesto. En la legislación civil ecuatoriana la aceptación está vinculada de manera directa con la adquisición de la herencia, la cual se materializa una vez que el heredero, haciendo uso de su voluntariedad determina la incorporación del caudal hereditario del causante a su patrimonio. De este actuar se derivan derechos y obligaciones.

El heredero o legatario tiene el derecho de opción, respecto de aceptar o repudiar una herencia, si acepta dichos bienes, se origina el acrecimiento del patrimonio, a través de una norma legal o por acto testamentario. Esto constituye elemento suficiente para

¹¹⁵ *Ibidem*, Art. 16.

¹¹⁶ Agustín Grijalva; María Elena Jara; V. Uckmar; R. Asorey; C.A Simone; F. Oliva; A. Porras; A. Acosta; C. Storini; y C. Montaña Galarza. *Estado, Derecho y Economía*. (Quito: Corporación Editora Nacional, 2013), 50.

¹¹⁷ Conjunto de haberes, bienes y rentas pertenecientes al Estado.

que, se materialice la sucesión por causa de muerte, y como consecuencia, recaiga la exigencia del impuesto por parte de la administración tributaria.

A modo de resumen, el elemento que pone en evidencia la capacidad contributiva del heredero, y por el cual debe ser gravado el caudal hereditario, es la aceptación, y como bien se ha expuesto en la doctrina:

Tanto en el caso de las donaciones como en el de las herencias el perfeccionamiento de la transmisión requiere de la aceptación por parte del donatario/causahabiente. Incluso en el caso de herencias suele poderse condicionar la aceptación al caso de que el neto patrimonial transmitido resulte positivo (aceptación a beneficio o resultas de inventario). Por consiguiente, tanto en las donaciones como las herencias se habrá de registrar, normalmente, un aumento en el neto patrimonial del sujeto beneficiario que es, justamente lo que pretendemos gravar¹¹⁸.

Si se observa el momento en que se genera el incremento del patrimonio del sujeto pasivo¹¹⁹, o sea el heredero, se pone de manifiesto que el mismo parte como un efecto del acto jurídico de la aceptación. Luego de que este acto jurídico se haya manifestado de forma expresa o tácitamente, la asignación se convierte en adquirida mediante la sucesión *mortis causa*. Respecto a la aceptación, resulta prudente destacar que la relación establecida entre los tributos y contribuyentes, producto de ese acto jurídico de aceptación, implica la obligación a partir de una normativa legal de entregar determinada contribución para el sostenimiento del engranaje estatal, reflejado en el gasto público¹²⁰.

Lo antes expuesto queda reflejado en nuestro Código Tributario al establecer que: “Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan”¹²¹. Es así, que la aceptación como una cuestión económica, y causal del impuesto a las herencias y legados, es también un mecanismo que puede ser utilizado para perfeccionar la propia adquisición de la herencia, relacionada directamente a la capacidad contributiva del impuesto que se va a gravar.

Cuando se alcanza a demostrar que ese incremento patrimonial del heredero constituye el momento en el que materializa la adquisición del caudal hereditario, como resultado de la sucesión *mortis causa*, lo cual acontece a raíz del acto de aceptación de

¹¹⁸ Benvenuto Griziotti. *Principios de Ciencia de las Finanzas*, 173.

¹¹⁹ Persona o entidad que tiene derechos y deberes; persona que está sujeta a pagar un impuesto, en especial el de la renta sobre las personas físicas.

¹²⁰ Cantidad de dinero que gasta la Administración para satisfacer las necesidades de los ciudadanos.

¹²¹ Congreso Nacional. *Código Tributario*. (Quito: Ediciones Legales, 2005), Art. 17.

la herencia. Por lo que con el propósito de otorgar una certeza a los sujetos sobre los que recaerá la obligación de carácter tributaria, en cuanto al pago del impuesto a las herencias, la norma legal tributaria será más efectiva al respecto.

Este tipo de impuesto está considerado como un impuesto a la renta, al respecto se puede plantear lo establecido en la LORTI: “Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios”.¹²² Aquí el sujeto pasivo del impuesto comprende a las personas naturales y jurídicas, así como las sucesiones indivisas. Por último, se reconocen a los ingresos derivados de herencias, legados y donaciones como una fuente del impuesto a la renta¹²³.

Para la exigibilidad de este impuesto, se debe cumplir con lo establecido en la normativa tributaria, la cual regula que, los sujetos pasivos del impuesto a la herencia y legados declararan el impuesto dentro del plazo de seis meses,¹²⁴ a partir del momento en el que se hizo la aceptación expresa y tácita, de acuerdo con lo estipulado en el Código Civil.

Hasta aquí, una marcada efectividad del impuesto a las herencias y legados implicaría una importante trascendencia en la configuración del tributo, puesto que esta obligación tributaria debe hacerse exigible una vez que se haya comprobado la materialización del elemento causal de la misma.

La jurisprudencia ecuatoriana ha evidenciado con amplios márgenes el respaldo a la normativa vigente, tanto en materia civil como tributaria. En donde se reconoce que la aceptación deber ser un acto jurídico coherente y armónico, a partir de la manifestación expresa o tácita del heredero se produce la adquisición de caudal hereditario como parte del proceso sucesorio.

La consideración de este tipo de tributo como un impuesto a la renta, está fundamentada primero en su, reconocimiento de la normativa legal tributaria y segundo con la aceptación del caudal hereditario por parte del sujeto pasivo se produce un acrecimiento del patrimonio de este, lo cual es una condición para que se llegue a imponer un gravamen sobre el mismo.

¹²² *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*. Suplemento Registro Oficial No. 337 de 15 de mayo de 2004, Art. 2, numeral 1.

¹²³ *Ibíd.*, Art. 8, numeral 9.

¹²⁴ *Ley Orgánica para evitar la elusión del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones*. Suplemento Registro Oficial No. 802 de 21 de julio de 2016, Art. 36, literal d.

1.3.3. De los sujetos pasivos

En la doctrina tributaria se ha establecido que el sujeto pasivo de la relación tributaria es: “la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero”¹²⁵. En el ordenamiento jurídico ecuatoriano el sujeto pasivo de la obligación tributaria se encuentra reflejado en el Código Tributario, específicamente en el Art. 24, en el cual se establece: “Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable”¹²⁶.

“Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.”

Acorde a la normativa nacional el contribuyente es el sujeto al cual la ley le impone el pago de la obligación tributaria, una vez que se verifica el hecho generador del tributo. Por otro lado, el responsable resulta ser la persona, sea natural o jurídica, aunque no esté obligada de manera directa, tiene la responsabilidad de pagar el tributo por así estipularlo la norma legal, ejemplo de ello son los representantes legales respecto a las obligaciones tributarias de menores no emancipados

El sujeto pasivo en una definición moderna del impuesto sucesorio recae en la figura del legatario o heredero en el caso de la sucesión *mortis causa*, el donatario para las donaciones, y además el beneficiario de otros actos; es decir, que resulta ser la persona que de manera efectiva ha recibido un incremento patrimonial. Este tipo de impuesto a las herencias ha llegado adoptar dos modalidades principales: la primera es el impuesto sobre el patrimonio que ha recibido el heredero, donde el sujeto pasivo resulta ser cada beneficiario, o sea cada persona que su patrimonio ha tenido un incremento, por lo que no amerita mayor dificultad determinar al sujeto pasivo; como segunda modalidad en la aplicabilidad del impuesto sucesorio, está el método donde es gravado el caudal hereditario en su totalidad.

Esta segunda modalidad o método de aplicación del impuesto sucesorio, implica gravar a la sucesión indivisa, lo que trae como consecuencia ciertas dificultades en la determinación del sujeto pasivo, o la persona obligada a devengar el pago del impuesto, cuya responsabilidad de determinarlo recaería en la persona encargada de la herencia yacente, denominada en el derecho sucesorio como albacea, curador o administrador.

¹²⁵ Carlos M. Giuliani Fonrouge. *Derecho Financiero, Volumen I*. (Buenos Aires: Depalma, 1997), 72.

¹²⁶ Congreso Nacional. *Código Tributario*. (Quito: Ediciones Legales, 2005)

Además de las modalidades del impuesto sucesorio y del sujeto pasivo, hay que señalar la distinción realizada por la doctrina donde en el impuesto a las hijuelas el sujeto pasivo resulta ser el causahabiente o heredero, y para el impuesto aplicado a las transmisiones gratuitas, el sujeto pasivo es el donatario. Otra característica que destacar es si el sujeto pasivo es una persona natural o una persona jurídica, en este caso es una práctica frecuente que en la norma legal tributaria la materialización del impuesto sucesorio recaiga en la persona natural, donde se destaca el impuesto a la renta, y donde la persona tiene la obligación de declarar sus ingresos en cuanto a capital o trabajo. La materialización del impuesto sucesorio sobre el patrimonio adquirido de forma gratuita, sería aplicada con mayor efectividad si se le brindara un tratamiento diferenciado del impuesto a la renta.

En el ordenamiento jurídico de otras naciones, como es el caso de España, el impuesto de legados herencias y donaciones, es aplicado exclusivamente a las personas naturales y su tratamiento en la ley lo coloca en la posición de complementar el impuesto a la renta, mientras que para las personas jurídicas este tipo de actos es gravado por medio de un impuesto denominado como impuesto de sociedades¹²⁷. En el caso ecuatoriano, este tipo impositivo es empleado indistintamente en personas naturales y jurídicas, mientras que en otros países de la región el impuesto sucesorio es reconocido de forma independiente al impuesto a la renta, tal es el caso de Bolivia y Colombia.

De lo hasta aquí analizado sobre el sujeto pasivo del este tipo de impuesto, se dedicará el siguiente acápite al análisis de la configuración adecuada del impuesto sucesorio.

¹²⁷ *Ley 29/1987, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. (Madrid: En BOE número 303 de 19 de diciembre de 1987), Exposición de Motivos: En orden a la delimitación del tributo se destaca que el mismo se configura como un gravamen cuyo sujeto pasivo es la persona física; de ahí que los incrementos gratuitos obtenidos por Sociedades y Entidades Jurídicas se sometan al Impuesto sobre Sociedades, quedando de esta forma coordinado el tributo con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de modo que determinadas adquisiciones, en lugar de tributar por este impuesto, lo hacen por el de Sucesiones y Donaciones, cuyo carácter especial con al general queda así resaltado.

Capítulo segundo

Impuesto a las herencias, legados y donaciones

En el presente capítulo se abordará el impuesto a la herencia, legado y donación, desde el punto de vista teórico impositivo, el estudio conceptual de la capacidad contributiva, su origen y su identificación en las obligaciones originadas, así como los principios tributarios y su relación con este tipo de impuesto. Conforme a ello, se reseñará su evolución histórica en la República del Ecuador, sus reformas legislativas y el régimen jurídico actual. Finalmente, abordaremos el tratamiento tributario en otras legislaciones.

2.1. La configuración del impuesto a herencias, donaciones y legados

Del análisis realizado, se puede destacar que los ingresos provenientes de los legados, herencias y donaciones, no llegan a obtenerse como una contraprestación de una actividad dirigida a obtener riqueza, y tampoco de la utilización de métodos de producción destinados a generar bienes, sino que estos ingresos se derivan de la ley (sucesión intestada), o sea se obtienen en virtud de la misma, o por la voluntad del causante (sucesión testada), por lo que no media vínculo alguno con el trabajo o el capital, que la persona pueda realizar o que llegue a ser propietaria. En la doctrina del derecho sucesorio, se ha catalogado a la sucesión como: “la sucesión por causa de muerte se fundamenta en la familia, generalmente”¹²⁸. De ello se deduce que los ingresos que se perciben por medio de las herencias, legados y donaciones no deben ser gravados como un impuesto a la renta, ya que dichas entradas no provienen del trabajo ni del capital, se trata de transferencias a título gratuito que da lugar al incremento patrimonial del beneficiario.

2.1.1. Definición

Este impuesto, que va a ser analizado, llega a ocupar “Un gravamen hacia las adquisiciones a título gratuito de bienes y derechos, o sea, sin mediar contraprestación, los cuales llegan a ser obtenidos por personas físicas”¹²⁹. A partir de dicha conceptualización, se puede decir que este tributo tiene como objeto imponible las

¹²⁸ Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del Libro III del Código Civil*. (Quito: Abya Yala, 2011), 75.

¹²⁹ José López Berenguer. *Manual de Derecho Tributario: Parte Especial*. (Madrid: Dykinson S.L., 2002), 169.

transmisiones de bienes y derechos a título gratuito por actos *inter vivos* o *mortis causa*, frente a un impuesto de transmisiones patrimoniales, anteriormente analizado, que es aplicado a las transmisiones onerosas. Este impuesto a la herencia, legado y donación someten a tributación las transmisiones desarrolladas a título gratuito, por consiguiente, se grava la capacidad económica del heredero, legatario o donatario, y no específicamente al causante.

Acorde a esta percepción sobre el impuesto a la herencia, legado y donación, se ha llegado a establecer en la doctrina jurídica-tributaria anglosajona, varias formas respecto a los impuestos sucesorios específicamente. Estos impuestos contemplan dos formas importantes, la primera relacionada al impuesto sobre el patrimonio, o sobre los bienes relictos, y la otra el impuesto sobre las herencias.

En el supuesto del impuesto sobre el patrimonio, este llega a ser empleado para “Designar una exacción sobre el patrimonio total”¹³⁰; esto, significa que el gravamen es aplicado al caudal o conjunto de bienes relictos por el difunto; mientras que el impuesto sobre la herencia llega a ser aplicado “A una exacción sobre las partes del patrimonio transferidas a cada uno de los beneficiarios (herederos o legatarios)”¹³¹. En el marco de la teoría jurídica, y su posterior reconocimiento en la normativa, se prevé respecto al impuesto sobre el patrimonio, una sola exención de carácter uniforme, no obstante, pueden ser concedidas exenciones específicas acorde a la cantidad de personas que tenían una dependencia económica con el causante, así como también se puede tomar en cuenta el parentesco.

Este impuesto ha sido relacionado por algunos autores con el impuesto sobre el patrimonio relicto¹³², en relación a lo cual han surgido modificaciones, ejemplo de ello es la doctrina italiana donde se propuso el establecimiento de una distinción entre lo que el causante había añadido a su patrimonio y lo que el difunto había heredado y luego era transmitido por herencia. Esta sugerencia fue aplicada en las legislaciones italiana y alemana, en el periodo comprendido entre los años 1919 y 1923, lo cual arrojó resultados desfavorables debido a la existencia de dificultades administrativas para establecer una valoración del patrimonio o riqueza anterior del heredero¹³³.

En la modernidad, este impuesto se erigió como una tasa, con alícuota uniforme y moderada, además de concebirlo como una retribución que otorga el Estado con la

¹³⁰ Harold Groves. *Finanzas Públicas*, 322.

¹³¹ *Ibíd.*

¹³² *Ibíd.*

¹³³ W.J. Schultz. *The Taxation of Inheritance*. (Boston: Houghton Mifflin Company, 1987), 309-311.

tutela jurídica de la transferencia de la propiedad. Acorde a la diversidad normativa llega a variar su justificación legal. Puede ser tomado en cuenta como “Un impuesto extraordinario que forma parte de la deuda tributaria, ya sea por parte del extinto como del heredero, que se efectúa mediante una recaudación extraordinaria sobre la propiedad”¹³⁴.

De las definiciones aquí expuestas, se puede percibir que el impuesto sobre sucesiones presenta varias modalidades de aplicabilidad de dicho gravamen, estas son:

- a. Impuesto sobre el caudal relicto, aplicado en el sistema de derecho anglosajón: llega a materializarse en todo el patrimonio sucesorio, y no son tomados en cuenta la cantidad de personas beneficiadas de la transmisión, ni la relación que existía con el causante. Se presenta como un gravamen sobre los bienes del causante, en el momento del deceso o muerte, donde la aplicación de la tarifa recae en el valor de estos bienes. Esta percepción y ejecución del impuesto refleja un carácter meramente objetivo.

El impuesto sobre el caudal relicto es muy semejante a la imposición patrimonial. Algunos estudiosos de este tema han expuesto el criterio de la sustitución de este impuesto sucesorio por el impuesto anual sobre el patrimonio¹³⁵, ya que como un impuesto complementario sobre la renta se brindarían mayores facilidades en su ejecución.

- b. Impuesto sobre las porciones hereditarias, aplicado por el sistema de derecho latino o romano-francés: este impuesto recae sobre las diferentes porciones hereditarias, las cuales son gravadas en función de su cuantía y el parentesco establecido con el causante. Por tanto, el establecimiento del impuesto sobre las diferentes transmisiones individuales llega a establecerse por un sistema de tarifas progresivas acorde a la magnitud de las mismas. En ello se pone de manifiesto que no se toma en cuenta el patrimonio total. Se alcanza a gravar el incremento del patrimonio del heredero a partir de una transmisión gratuita, lo cual evidencia un carácter subjetivo¹³⁶. El aumento del patrimonio del beneficiario llega a ser certero y veraz.

- c. Impuestos sucesorios, es una modalidad que combina los sistemas antes descritos. En esta se grava primeramente la herencia acorde a su magnitud, y posteriormente

¹³⁴ Benvenuto Griziotti. *Principios de Ciencia de las Finanzas*, 246.

¹³⁵ Carl S. Shoup. *Hacienda Pública*. (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales- Ministerio de Economía y Hacienda, 1980), 492 y sgts.

¹³⁶ Antonio Martínez Lafuente. “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Naturaleza y Posición en el Sistema”. *Revista de Hacienda Pública*, No. 68, 1981, 112-115.

son gravadas las porciones hereditarias según las circunstancias individuales de los beneficiarios. Esta modalidad puede representar una solución para los ordenamientos federales, ya que establece una compatibilidad entre el impuesto sobre la masa hereditaria en el ámbito federal con el impuesto sobre las porciones hereditarias a exigir por cada Estado federal.

Las modalidades aquí expuestas, han sido objeto de controversias dentro de la doctrina jurídica. Respecto al impuesto sobre el caudal relicto se ha identificado como un impuesto dotado de mayor productividad con una misma escala de gravamen y que es ejecutado antes de la división de la herencia. Atendiendo a razones recaudatorias este impuesto resulta ser más efectivo¹³⁷.

En el supuesto que se persiga la equidad o la justicia tributaria, el sistema sobre las porciones hereditarias, resulta ser el más acertado, ya que se aplica una distinción en la determinación de la carga del impuesto, es decir según los herederos, la cantidad, el parentesco y las circunstancias personales. Por otro lado, se ha desarrollado un sistema mixto o combinado, que abarca un impuesto moderado sobre la totalidad de la herencia y un impuesto sobre las porciones hereditarias progresivo y relativamente elevado.

2.1.2. Naturaleza jurídica del impuesto a la herencia, legado y donación

El impuesto sobre herencias, legados y donaciones posee una naturaleza directa, subjetiva, y progresiva, donde se gravan los incrementos patrimoniales, por transmisiones gratuitas de la propiedad, por fallecimiento o donación¹³⁸. La definición de la naturaleza de este impuesto resulta necesaria para lograr determinar la validez de su presencia en los sistemas fiscales modernos. A continuación, se analizan cada uno de estos elementos identificativos de la naturaleza de dicho impuesto, a partir de ideas preestablecidas por Martínez Lafuente¹³⁹:

- a. Directa: se identifican con esta categoría los impuestos que gravan la renta o el patrimonio, que además recaen sobre la capacidad económica que se pone de manifiesto en el momento de la generación de la riqueza. En el caso del impuesto sobre sucesiones y donaciones, el gravamen es aplicado en el momento de la adquisición.

¹³⁷ Fritz Neumark. *Principios de Imposición*. (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 1974), 263.

¹³⁸ Isaac Merino Jara. *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas actuales* (Navarra: Aranzadi, 2001), 332.

¹³⁹ Martínez Lafuente. "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Naturaleza y Posición en el Sistema". *Revista de Hacienda Pública*, No. 68, 112-115.

- b.** Personal: la riqueza que se grava no puede llegar a ser definida sin establecer un vínculo con la persona que la adquiere, este gravamen se gradúa en función del parentesco entre el causante y su heredero, además se toman en cuenta otros elementos como la edad y demás circunstancias¹⁴⁰. Esta característica se diferencia de la materialización de los impuestos reales, o sea, sobre la propiedad, ya que estos hacen alusión al bien poseído.
- c.** Subjetivo: este impuesto resulta ser personal y subjetivo, puesto que en el momento de cuantificar la deuda tributaria son tomadas en cuenta las circunstancias personales del contribuyente, tal es el caso del parentesco, la capacidad económica, la edad, por solo mencionar algunas.
- d.** Progresivo: no constituye una característica intrínseca de este tipo de impuesto. De manera general se establece una tarifa progresiva que será acentuada en la medida que se pretenda incidir en el propósito de la redistribución de la riqueza y además su graduación estará enfocada a otras circunstancias más allá de la cuantía del patrimonio a transmitir, o las cuotas que serán recibidas.
- e.** Impuesto instantáneo: se identifica con el presupuesto de hecho de este tipo de impuesto, ya sea la sucesión o la donación, llega a agotarse con su realización, por lo que no se prolonga en el tiempo tal como sucede con el impuesto a la renta.
- f.** Impuesto sobre las adquisiciones patrimoniales gratuitas: se relaciona con un impuesto que no es aplicado al causante o donante, este gravamen va dirigido al aumento de la capacidad del heredero, legatario y donatario, a título gratuito.
- g.** Impuesto complementario dentro del sistema fiscal: cuando son gravados los incrementos patrimoniales a título gratuito, o sea los que se generan a partir de una sucesión hereditaria y una donación, se desarrolla una función denominada cierre del sistema fiscal, lo cual complementa a otras figuras impositivas con las que posee otros vínculos o puntos de conexión. En lo que se refiere al impuesto sobre la renta, la renta es declarada no sujeta cuando se encuentra dentro del ámbito de ejecución del impuesto a las herencias, legados y donaciones, y es tomado en cuenta a este último como un complemento del impuesto sobre la renta. En el caso del impuesto sobre el patrimonio, este llega a gravar al patrimonio en función de su titular y de una forma estática, mientras que el impuesto sucesorio le otorga una dimensión dinámica a la transmisión de los elementos que integran el patrimonio. Por último,

¹⁴⁰ Miguel Angel Barberán Lahuerta, "El Presente y Futuro del Impuesto de Sucesiones y Donaciones", *Cuadernos de Información Económica*, No.173, 2003, 73-74.

otra de las diferencias entre ambos tipos impositivos es que, el impuesto sucesorio grava transmisiones gratuitas, frente a la onerosidad del impuesto de transmisiones patrimoniales.

2.1.3. Base jurídica y teórica del impuesto a las herencias, legados y donaciones

En la legislación nacional la herencia y su definición se encuentran reguladas en el Código civil, por lo que acorde a esta norma la herencia es considerada como:

Se sucede a una persona difunta a título universal o a título singular.

El título es universal cuando se sucede al difunto en todos sus bienes, derechos y obligaciones transmisibles, o en una cuota de ellos, como la mitad, tercio o quinto.

El título es singular cuando se sucede en una o más especies o cuerpos ciertos, como tal caballo, tal casa; o en una o más especies indeterminadas de cierto género, como un caballo, tres vacas, seiscientos dólares de Estados Unidos de América, cuarenta quintales de trigo.¹⁴¹

A partir de este concepto dado, se evidencia una definición ambigua que no posee mayor claridad. No obstante, se puede interpretar de lo estipulado en la norma civil, que la herencia consiste en la acción de suceder a una persona, esto significa transmitir los bienes, derechos y obligaciones, *inter vivos* o por causa de muerte. En el caso de legado este es entendido como asignaciones realizadas por medio de testamento o como expresión de la última voluntad del causante. Constituye una disposición a título gratuito, que es ejecutada por determinada persona, así lo establece la norma civil ecuatoriana en su Art. 996¹⁴². Por otro lado, la donación es toda dádiva, obsequio o regalo, otorgado por el donante y que resulta recibida por la voluntad demostrada del donatario, dicho acto es independiente del motivo o si llegue a constituir una donación revocable.

A partir de la esencia de cada uno de estos actos, se puede afirmar que la misma ha sido asociada con las rentas en materia impositiva y su respectivo crecimiento por medio de los ingresos económicos derivados de este tipo de actos, y acorde la Art. 8, numeral 9 de la LORTI, ya antes mencionado, donde este tipo de actos representan una fuente de ingresos que conllevan a un incremento patrimonial y por lo tanto deben ser gravados. Este tipo de impuesto se sustenta en el evidente aumento del patrimonio generado en el momento de recibir el legado, la herencia o donación, donde se

¹⁴¹ Código Civil-CC., Art. 993.

¹⁴² *Ibíd.*, Art. 996: Las asignaciones a título universal se llaman herencias, y las asignaciones a título singular legados. El asignatario de herencia se llama heredero, y el asignatario de legado, legatario.

transforma en un bien más que integra el patrimonio. Se refleja el traspaso de un propietario a otro, en el ámbito nacional, no ocurren transformaciones dentro de ese patrimonio, sino que cambia de propietario, donde el individuo que lo recibe obtiene un beneficio. El comportamiento de este tipo de impuesto en el ordenamiento jurídico ecuatoriano está enmarcado en una coexistencia entre dos ramas legales, el Derecho civil y el Derecho tributario, donde juega un papel principal para la rama tributaria el incremento patrimonial.

Para iniciar el análisis teórico del impuesto a las herencias, legados y donaciones hay que señalar su comportamiento en el derecho español como punto de referencia importante para su posterior tratamiento en la legislación tributaria ecuatoriana. En la doctrina jurídica y tributaria española el impuesto a las herencias tiene su precedente en el Real Decreto de 19 de septiembre de 1798, instaurado por el entonces Rey Carlos IV, como una contribución gradual. Este gravamen no poseía características como para ser considerado un derecho de registro y su fundamentación no abarcó el principio del beneficio desde la perspectiva de la seguridad, su finalidad resultó ser concreta y específica, que consistió en una especie de contribución para amortiguar la deuda pública de la época¹⁴³.

Dicha contribución gradual sobre herencias y legados se mantuvo vigente por algunos años, incluso hay que señalar el establecimiento de un impuesto a cada herencia que se defiriese por testamento o *ab intestato*, en los dominios de España en territorio americano y asiático, durante gran parte del Siglo XIX. Estos precedentes aquí mencionados sirven de primicia para poder entender el desarrollo de la base teórica del impuesto a las herencia, legado y donación, y algunos de los principales elementos que lo identifican los cuales serán analizados a continuación.

2.1.4. Elementos del impuesto

Este tipo de impuestos presenta varios elementos que lo identifican, a modo general será expuesto cada uno de ellos:

2.1.4.1. Objeto imponible

El objeto de los impuestos sucesorios constituye el incremento patrimonial a título gratuito que llega a ser considerado de manera global o por adjudicaciones

¹⁴³ Cruz Martínez Esteruelas. “El impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes”, *Revista de Derecho Financiero* No. 41, 1961, 582-585.

parciales en razón de la muerte del causante. En el caso de la donación, dicho objeto recae sobre el incremento patrimonial adquirido a título gratuito entre vivos. La adquisición de bienes y derecho de manera gratuita sin existir una contraprestación para el adquirente, a lo que algunos autores han denominado “sin esfuerzo”¹⁴⁴, destaca el incremento de la capacidad de pago sin mediar un gasto para el beneficiario por lo que se justifica el sometimiento del mismo al gravamen.

Este impuesto sobre adquisiciones gratuitas se basa en un aumento de la riqueza disponible, asociado a su vez con un aumento de la capacidad económica, ello deberá ser sometido a la imposición. Por otro lado, se ha implementado como mecanismo para coadyuvar la redistribución de la riqueza.

2.1.4.2. Hecho imponible

En este tributo intervienen elementos subjetivos, objetivos y causales en cuanto al hecho imponible. En el caso del elemento subjetivo se destaca que en la realización del hecho imponible intervienen dos personas, quien obtiene de manera gratuita bienes o derechos y quien los transmite. En determinadas ocasiones también llegan a intervenir mediadores, funcionarios y fedatarios públicos.

Generalmente la norma jurídica llega a atribuir la condición de sujeto pasivo, en la relación jurídico-tributaria, a la persona que obtiene el beneficio, ya que en ellos se manifiesta la capacidad contributiva que se desea someter a gravamen. Además, se toman en cuenta los transmitentes, mediadores, fedatarios, entre otros, a los efectos de aplicarles otras obligaciones, como en ciertas circunstancias, la responsabilidad del impuesto o para establecer la relación de parentesco, con el fin de determinar la cuantía de la deuda tributaria.

En este caso, la condición jurídica del adquirente resulta ser decisiva para que llegue a materializarse el hecho imponible respecto a este impuesto, a través de la “aceptación” de la herencia. Para el elemento objetivo del hecho imponible se evidencian elementos como los bienes y derechos que se incorporan al patrimonio del sujeto pasivo, ya sea directamente o por medio de una cancelación gratuita de alguna deuda u obligación de contenido económico.

Como elemento causal, se destaca la naturaleza de la relación que vincula al elemento subjetivo con el objetivo, lo cual consiste precisamente en la obtención a título

¹⁴⁴ *Ibíd.*

gratuito de los bienes y derechos que generan el incremento patrimonial sujeto a gravamen. Por lo tanto, se precisa la materialización del hecho imponible y que se genere la correspondiente relación de impuesto, y que se produzca el aumento patrimonial antes indicado.

Es así que el hecho imponible de los impuestos a las sucesiones descansa en la adquisición de bienes y derechos por medio de la herencia, legado y demás títulos sucesorios, así como por donación o cualquier otro tipo de negocio jurídico de carácter gratuito e *inter vivos*, este criterio ha sido defendido por la catedrática española Núñez Grañón¹⁴⁵. En otros ordenamientos jurídicos los beneficiarios de los contratos de seguros de vida y específicamente las ganancias recibidas entorno a los mismos han sido vinculadas a este tipo de hecho generador.

Dentro de la doctrina tributaria e impositiva se ha llegado a establecer que el impuesto sucesorio está dirigido a gravar los incrementos patrimoniales que han sido obtenidos por parte de personas físicas sobre la adquisición a título gratuito de bienes o derechos, que puede ser por medio de actos *inter vivos*, como ya fue resaltado, o *mortis causa* tal como se refleja en la herencia y el legado.

En el caso específico del incremento patrimonial este deberá ser entendido como:

...toda incorporación de bienes y derechos que se produzcan en el patrimonio de una persona física cuando tenga su causa en alguno de los siguientes supuestos: herencia, legado o cualquier otro título sucesorio; donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito *inter vivos*; y, contratos de seguros sobre la vida por caso de muerte, siempre que el contratante sea una persona distinta del beneficiario¹⁴⁶.

Cada país en su respectiva legislación tributaria deberá establecer aquellos supuestos identificativos del hecho imponible en el impuesto sucesorio, donde en el caso ecuatoriano este impuesto es establecido como un tipo de renta y posee una regulación especial.

2.1.4.3. Sujetos pasivos

En el caso de las adquisiciones *mortis causa* como sujeto pasivo está el causahabiente, heredero o legatario. Para las donaciones y demás transmisiones lucrativas *inter vivos* los donatarios o favorecidos.

¹⁴⁵ Aliaga Agulló, E., Bayona Giménez, J. J., Cencerrado Millán, E., Gallego López, J. B., Núñez Grañón, M., & Pérez Bernabeu, B. *Ordenamiento tributario español: los impuestos*. (Valencia: Tirant Lo Blanch, 2015), 300.

¹⁴⁶ De la Guerra Zúñiga, E. *Las herencias, legados y donaciones como objeto de imposición*. (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2017), 57.

2.2. El impuesto a herencia, donaciones y legados en el Ecuador

Este tipo de impuesto en la legislación nacional ha estado sujeto a disímiles tratamientos, razón por la cual resulta importante establecer patrones para su correcto análisis y entendimiento. A continuación, se explicará el comportamiento y evolución del impuesto a las herencias, legados y donaciones, por medio de las características principales que lo identifican.

2.2.1. Origen

La primera normativa impositiva en materia sucesora en Ecuador se encuentra en la Ley de Impuestos Patrióticos promulgada en 1910, la cual establecía un tributo a las herencias ab-intestado, y el producto percibido era destinado a la instrucción militar, así como al mantenimiento del ejército y los gastos que ello implicaba. Posteriormente en 1912, se crea el impuesto a las herencias *ab intestato* con valor igual o mayor a diez mil sucres o más y en su artículo 8 disponía el pago a los sucesores a partir del cuarto grado colateral en grado de consanguinidad, con tarifas desde el 2% para los familiares más cercanos hasta el 20% para los más lejanos.

Se observa, la progresividad del impuesto conforme al vínculo o cercanía con el difunto sin importar la valoración de los bienes heredados. Sin embargo, si los mismos parientes colaterales fueren constituidos como herederos por testamento, el impuesto a pagar quedaba reducido a la mitad. Igual tratamiento impositivo se les dio a las donaciones, quedando el cónyuge excluido del pago.

El Congreso en octubre de 1920, aprobó una Ley de Impuestos a Herencias, Legados y Donaciones, con la innovación de tratarse de un impuesto progresivo conforme al valor o cuantía de los bienes heredados. Igual desarrollo tuvo la ley del 24 de julio de 1921, la cual estableció para los hijos, cónyuges y padres una escala de impuesto desde el 0,5% hasta el 3% de acuerdo con la cuantía.

Posteriormente hubo numerosas reformas según el Registro Oficial N.º 36 de fecha 14 de octubre de 1924, N.º 34 del 20 de agosto de 1925 y N.º 57 de fecha 16 de septiembre de 1925. Esta última incorporó la figura de la recompensa equivalente al 5% del valor hereditario a favor de cualquier persona que informara al Procurador de Instrucción Pública la existencia de alguna sucesión que no se hubiese registrado. En estos casos, el Procurador ordenaba la ejecución de una experticia sobre los bienes para determinar su valor y realizar la respectiva liquidación, la cual debía ser aprobada por

un juez.

Más adelante, con la reforma que consta en el Registro Oficial N.º 574 de fecha 23 de febrero de 1928, se introdujo la figura del Agente Fiscal de la Judicatura de Letras, quien ejercería las mismas funciones del Procurador de Instrucción, en aquellas provincias donde no estuviesen asignados estos últimos. En estas reformas se puede observar que el método de cálculo fue variando conforme a los grados de parentesco por consanguinidad y afinidad de los beneficiarios con el causante, bien se trate de una herencia o una donación, hasta acoger un sistema porcentual y progresivo conforme al valor de los bienes¹⁴⁷.

En septiembre de 1986 se reformó la Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones, la cual dispuso que el hecho imponible se origina:

Al momento de la delación de la herencia y su aceptación en los casos de herencias, legados y otras asignaciones testamentarias; al celebrarse los actos o contratos que determine el traspaso a título gratuito y en general al producirse los hechos o circunstancias previstos en esta ley.¹⁴⁸

Asimismo, establece a los sujetos pasivos del impuesto, siendo todos los herederos, legatarios, donatarios y demás personas que obtengan un crecimiento patrimonial. Se entiende respecto a esas otras personas indeterminadas, que se trata de la presunción de la existencia de beneficiarios en los casos de existir enriquecimiento sin la respectiva causa que debe ser justificada plenamente de conformidad con la ley.

En 1990, se publicó el Reglamento General de Aplicación del Impuesto a la Renta, el cual estableció como objetos de este gravamen, todos los incrementos patrimoniales provenientes de herencias, legados y donaciones¹⁴⁹. A partir de la vigencia de este reglamento, el gravamen a las herencias, legados y donaciones pasó a formar parte del Impuesto a la Renta.

Posteriormente en 1994, se aprobó el Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el cual se estableció que son objeto de impuesto, todos los aumentos patrimoniales provenientes de herencias, legados y donaciones. A tal efecto, se considera hecho imponible la aceptación de cualquier asignación testamentaria o por cualquier acto que determine el traspaso a título gratuito de

¹⁴⁷ Juan J. Paz y Miño Cepeda. *Historia de los impuestos en Ecuador*. (Quito: Servicio de Rentas Internas del Ecuador, 2015).

¹⁴⁸ Art. 2. *Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones*. Suplemento del Registro Oficial No. 532 del 29 de septiembre 1986.

¹⁴⁹ *Reglamento General de Aplicación del Impuesto a la Renta*. Suplemento Registro Oficial No. 587 del 20 de diciembre de 1990., Art. 31.

cualquier bien, siempre y cuando se encuentren disponibles, pues los bienes litigiosos no podían considerarse mientras mantuviesen esa condición, con lo cual la materialización del hecho imponible estaría condicionada.

También se establecieron los criterios de valoración de bienes muebles e inmuebles, aplicando para los primeros el valor comercial de los mismos a la fecha de fallecimiento del causante y un avalúo comercial conforme los datos que reposen en los registros oficiales de catastro para los segundos.

En 1995 se reformó el artículo 36 la Ley de Régimen Tributario, estableciendo:

Los beneficiarios de ingresos provenientes de herencias legados y donaciones, satisfarán la tarifa única del 10% sobre el exceso de la fracción básica no gravada del impuesto a la renta de personas naturales o sucesiones indivisas, de conformidad con lo estipulado en el reglamento¹⁵⁰.

Y en el Reglamento de aplicación de la Ley de Régimen Tributario respecto a la base imponible, se estableció que para el cálculo del impuesto estará compuesta por el valor neto de los bienes objeto de herencia, legado o donación.

A finales del año 2007 se reformó la Ley de Régimen Tributario, en la cual se modificó el artículo 36, quedando exentos del pago del impuesto los hijos del causante menores de edad o con discapacidad igual o mayor al 40% según certificación de la Comisión Nacional Asesora para la Integración de las Personas con Discapacidad. Igualmente, se establece una reducción del 50% para los beneficiarios de herencias y legados que se encuentren dentro del primer grado de consanguinidad respecto al causante. Asimismo, el hecho imponible lo constituye la delación y será exigible la obligación tributaria seis meses después de la misma, momento en el cual se presentará la declaración.

En las donaciones el contrato de transferencia a título gratuito será el hecho imponible y se presumirá *iuris tantum* la existencia de las mismas en toda transmisión de bienes entre ascendientes y descendientes. En el año 2008 se modificó el Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y respecto al objeto del impuesto a la renta se estableció en el Art. 54 que:

Son objeto del impuesto a la renta los acrecimientos patrimoniales de personas naturales o sociedades provenientes de herencias, legados y donaciones. Este impuesto

¹⁵⁰ Ley Reformatoria al Código Tributario, Ley de Régimen Tributario Interno, Ley de Casación y Ley de Régimen Monetario y Banco del Estado. Suplemento Registro Oficial 764 del 22 de agosto de 1995., Art. 11.

grava el acrecimiento patrimonial motivado por la transmisión de dominio y a la transferencia a título gratuito de bienes y derechos situados en el Ecuador, cualquiera que fuere el lugar del fallecimiento del causante o la nacionalidad, domicilio o residencia del causante o donante o sus herederos, legatarios o donatarios. Grava también a la transmisión de dominio o a la transferencia de bienes y derechos que hubiere poseído el causante o posea el donante en el exterior a favor de residentes en el Ecuador. Para la aplicación del impuesto, los términos herencia, legado y donación, se entenderán de conformidad a lo que dispone el Código Civil¹⁵¹.

Luego de los señalamientos históricos realizados, se puede concluir que el sistema tributario ecuatoriano es en extremo dinámico, quizás por los continuos cambios políticos, en adaptación a los requerimientos sociales para lograr el mejor aporte posible al crecimiento económico. Sin embargo, el impuesto a herencias, legados y donaciones produce desde el punto de vista recaudatorio modestos resultados, lo cual ha generado discusiones conforme a su eficacia, pues en principio, no tiene un efecto relevante en el presupuesto nacional, un impuesto cuya recaudación representa aproximadamente el 0,5% de la recaudación total.

2.2.2. Evolución

El impuesto a las herencias, legados y donaciones como gravamen del sistema tributario tiene por fin último controlar el enriquecimiento a título gratuito, lo que permite que una porción de esos recursos sea redistribuida conforme a los planes presupuestarios del Estado. Hasta el 2007, se consideraba que el tributo a las herencias, legados y donaciones en el Ecuador era proporcional, ya que para realizar el cálculo se reducía del valor total de los bienes la parte no gravada por el impuesto a la renta, se aplicaba un 5% y se generaba el *quantum* de la obligación. Sin embargo, con la entrada en vigor de la Ley de Equidad Tributaria en el 2008, se estableció una tabla con porcentajes progresivos conforme a la porción hereditaria recibida, grado de parentesco y edad, lo que sin duda dio paso a un gravamen progresivo.

Durante los últimos 40 años se han implementado más de 60 reformas tributarias. Hasta el año 2000, el equilibrio financiero del sistema económico ecuatoriano giraba conforme a las políticas cambiarias, pero con la dolarización de la economía, la política cambiaria constituía la principal herramienta de los equipos económicos para equilibrar las finanzas públicas. Pero desde que se adoptó la dolarización en el 2000, la política pública adoptó con fuerza el uso de ajustes en

¹⁵¹ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno- LORTI. Suplemento Registro Oficial No. 337 de 15 de mayo de 2004.

materia tributaria. Se observa entonces incrementos sucesivos en la recaudación tributaria, incluso, según estudio de la Comisión Económica para América Latina (Cepal), la carga tributaria de Ecuador es la cuarta más alta de la región¹⁵².

Si se analiza este impuesto desde una perspectiva histórica en la legislación del Ecuador, se puede apreciar que, en el año 1920 se publicó por vez primera una Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones, en la cual se gravaba toda sucesión intestada o testada, cuando el caudal hereditario sobrepasara los diez mil sucres. En esta época se dieron las condiciones para que se desarrollara un movimiento independentista fuerte, lo cual suscitó a que se trataran de buscar determinadas fuentes para el financiamiento del gasto público, por lo que aquellos impuestos dirigidos a gravar el incremento patrimonial derivado de la sucesión *mortis causa* no podían ser descartados.

Así, este impuesto ha sido mantenido en el Ecuador, a través de una ley, que ha regulado la obligación que tiene la persona que hereda, de pagar un impuesto a causa del incremento que experimenta su patrimonio. No obstante, la falta de armonía ha estado presente en la regulación de este tipo de tributo. Sucesivamente se dieron numerosas reformas según el Registro Oficial N.º 36 de fecha 14 de octubre de 1924, N.º 34 del 20 de agosto de 1925 y N.º 57 de fecha 16 de septiembre de 1925.

Esta última incorporó la figura de la recompensa equivalente al 5% del valor hereditario a favor de cualquier persona que informara al Procurador de Instrucción Pública la existencia de alguna sucesión que no se hubiese registrado. Ante estos casos, el Procurador ordenaba la ejecución de una experticia sobre los bienes para determinar su valor y realizar la respectiva liquidación, la cual debía ser aprobada por un juez.

Posteriormente, con reforma que consta en el Registro Oficial N.º 574 de fecha 23 de febrero de 1928, se introdujo la figura del Agente Fiscal de la Judicatura de Letras, quien ejercería las mismas funciones del Procurador de Instrucción, en aquellas provincias donde no estuviesen asignados estos últimos. Una de las reformas relevantes se dio en la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el 2007, ya que con anterioridad en el caso de herencias que superaran la fracción básica establecida hasta el 2007, se tenía que pagar el 5% sobre el excedente, sin considerar la cuantía de lo heredado, aplicándose ahora de forma progresiva una tarifa de hasta el 35% conforme a una tabla que se actualizará anualmente conforme la variación anual del índice de

¹⁵² CEPAL. (11 de enero de 2017). *CEPALSTAT / Bases de Datos y Publicaciones Estadísticas*. Obtenido de <http://estadisticas.cepal.org>: <http://estadisticas.cepal.org/cepalstat/PerfilesNacionales.html?idioma=spanish>

precios al consumidor que publica el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos. Para los hijos o padres del causante, el impuesto tendrá una rebaja del 50%.

Es importante hacer referencia a la Ley Orgánica para evitar la elusión del impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones,¹⁵³ en la cual señala que los impuestos establecidos se aplicarán sobre herencias, legados, donaciones y cualquier otro incremento patrimonial a título gratuito, de bienes y derechos existentes en el Ecuador, cualquiera que fuere el lugar de fallecimiento, nacionalidad, domicilio, del causante o sus herederos, del donante o sus beneficiarios. La norma legal establece que los tributos que se generen no serán recaudatorios, sino redistributivos, lo cual beneficiará principalmente los programas sociales destinados al impulso de la clase media, especialmente para impulsar la educación superior de los miembros de comunidades indígenas, pueblo afro ecuatorianos, montubios, de madres jefas de hogar, o de hijos de migrantes.

Se hace la distinción por cuanto lo recaudado no irá a las arcas para un uso indeterminado, sino por el contrario, será redistribuido en planes sociales. De ser así, se fortalecería la cultura tributaria, siempre y cuando lo percibido se vea efectivamente materializado en beneficios para el colectivo.

Entre los puntos más destacados de la ley se encuentra lo referente a la tarifa para liquidar el impuesto según dos casos, uno cuando se trate de los beneficiarios en primer grado de consanguinidad, que serían los hijos y los padres y el otro caso para el resto de sujetos fuera de la categoría anterior.

Además, la normativa establece deducciones para los gastos de última enfermedad, de funerales, los gastos de apertura de la sucesión, inclusive la publicación del testamento siempre que se encuentre sustentado por comprobantes de venta que hayan sido pagados por el heredero después de producirse el fallecimiento del causante, por otra parte la ley contempla que son deducibles las deudas tributarias que el causante hubiese mantenido con la administración tributaria hasta el día de su muerte, por último contempla los gastos referentes a los derechos de albacea.

La actual reforma legal contempla algunos aspectos que denotan el verdadero espíritu de la norma, y representa una novedad en lo referente a evitar la elusión del impuesto, de esta manera se determina que los no residentes en el Ecuador están obligados a cumplir con la obligación referente al incremento patrimonial proveniente

¹⁵³ *Ley Orgánica para evitar la elusión del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones.* Suplemento Registro Oficial No. 802 de 21 de julio de 2016, Art. 36, literal d.

de bienes y derechos existentes en el extranjero, y en el caso de no residentes cuando el incremento provenga de bienes y derechos existentes en el Ecuador.

Por otra parte, la norma contempla que las transferencias de bienes y derechos existentes en el Ecuador, que salgan del patrimonio del enajenante a través de cualquier acto o contrato tales como sociedades, instituciones sin fines de lucro, usufructo, uso y habitación sobre bienes inmuebles, fideicomisos, cuyos beneficiarios sean legítimos del enajenante, una vez producido el fallecimiento del causante, se presume que son los beneficiarios salvo prueba en contrario.

Así mismo, cuando se hayan efectuado transferencias con intervención de sociedades, instituciones sin fines de lucro, fideicomisos, o similares; que a la fecha del fallecimiento del causante sean residentes en paraísos fiscales, o no se conozca a los últimos beneficiarios, esta transferencia se presumirá salvo prueba en contrario que los beneficiarios son los legitimarios.

Se incorpora en la normativa, que la obligación y acción de cobro del impuesto a la herencia, legado y donaciones prescribe en 10 años, contados a partir de la fecha en la que fue exigible, y en 15 años si resulto incompleta o si no la hubiese presentado.

Adicional a esto se establecen reducciones en los casos concretos; los hijos o padres beneficiarios gozarán de una reducción adicional prevista en la ley; los hijos menores de edad y los hijos del causante que tengan una discapacidad también obtendrán una deducción adicional, así como los padres con algún tipo de discapacidad. A continuación, se refleja la tabla adoptada en cuanto a la aplicación del impuesto a las herencias, legados y donaciones:

Fracción Básica	Exceso Hasta	Impuesto Fracción Básica	Impuesto Fracción Excedente
0	71.220	0	0%
71.220	142.430	0	5%
142.430	284.870	3.561	10%
284.870	427.320	17.805	15%
427.320	569.770	39.172	20%
569.770	712.200	67.662	25%
712.200	854.630	103.270	30%
854.630	En adelante	145.999	35%

Tabla 1. Impuesto aplicado a las herencias, legados y donaciones.

Fuente: Ley orgánica para evitar la elusión del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones

Ahora bien, en lo que respecta al tratamiento de este tipo de impuesto en el derecho comparado, se puede destacar que a nivel mundial, independientemente del sistema jurídico existente, bien sea de origen romano-codificado o anglosajón, las transmisiones de bienes o derechos a título gratuito son gravadas por impuestos, y en todo caso los gravámenes tienen bastantes similitudes y a todo evento, la diferencia se encuentra en los fundamentos económicos y presupuestarios que justifican la existencia del gravamen, existiendo en algunos países tarifa fija y progresiva en otros, considerando tanto el valor de los bienes recibidos como el grado de parentesco del beneficiario.

En gran parte de los países latinoamericanos, el impuesto sobre los herencias, donaciones y legados no se encuentra tipificado dentro de la legislación del impuesto a la renta, sino que se trata de un impuesto independiente y con cuerpo normativo propio, por ejemplo, en Venezuela se le denomina Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Ramos Conexos; en Chile es el Impuesto a las Herencias y Donaciones al igual que en República Dominicana; en Bolivia el Impuesto a las Sucesiones y Transmisiones Gratuitas de Bienes, y en Colombia el impuesto a las ganancias extraordinarias.

A pesar de tal diferencia formal, estos impuestos gravan al igual que en Ecuador, la transmisión de bienes y derechos a título gratuito ya sea por causa de muerte o por donación. Su aplicación también es identificada en El Salvador, Nicaragua, República Dominicana y Uruguay. En Honduras, la ley que subsistía desde 1998 sólo para donaciones fue derogada a través del Decreto 51 del año 2003.

La base imponible en general, es sobre el valor de los bienes y derechos sucesorios menos las deducciones permitidas por ley. Es habitual que en los gastos deducibles se incluyen aquellos de última enfermedad, funeral, apertura de sucesión, deudas hereditarias y, en algunos casos, impuestos debidos. En la práctica, el impuesto comprende la idea de gravar el patrimonio neto transmitido.¹⁵⁴

Salvo en el caso de Brasil, donde el tributo lo establece y administra cada estado, se trata de una carga que se ha establecido a nivel nacional. En algunas situaciones, abarca las transferencias onerosas y no onerosas, o parte de ellas. En Uruguay, el impuesto comprende tanto las transmisiones entre vivos como aquellas por causa de muerte. Nicaragua y El Salvador lo aplican a cualquier transferencia realizada entre vivos, incluyendo las donaciones.

¹⁵⁴ CEPAL. *Serie Macroeconómica del Desarrollo No. 66*, 2011. p. 60.

La tasa para las donaciones en Nicaragua es la misma que se aplica en los casos de herencias y sucesiones a través del impuesto sobre herencias y legados a pesar de que se trata de dos tributos distintos. Las tasas varían, desde 5% a 34% y los criterios aplicables para las mismas son variables¹⁵⁵. Es importante resaltar, que en todos los casos la declaración es obligatoria para poder recibir la solvencia correspondiente, pues permitirá, en definitiva, la disposición de los bienes por parte de los beneficiarios.

A continuación, se analiza el tratamiento que han brindado en otras legislaciones al impuesto a la renta proveniente de herencias, donaciones y legado

PAÍSES	ESTATUS JURÍDICO		TIPO IMPOSITIVO	TIPO DE TARIFA	
	Vigente	Derogado		Progresiva	Proporcional
Ecuador	1912/1989		Impuesto a la renta, ingresos por herencias, donaciones, legados y hallazgos	X	
Perú		1916/1985	Impuesto sobre herencias, legados y donaciones	X	X
Bolivia	1987		Impuesto sobre sucesiones y transmisión gratuita de bienes		X
Colombia	1935/1974		Impuesto a los ingresos constitutivos de la ganancia ocasional	X	
España	1967/1987		Impuesto sobre sucesiones y donaciones		X

Tabla 2. Impuesto sucesorio en el Derecho Comparado

Fuente: De la Guerra Zúñiga, E. “Las herencias, legados y donaciones como objeto de imposición”.

Acorde a lo expuesto en esta tabla países como Perú y Ecuador alcanzaron a establecer el impuesto sucesorio en una etapa temprana si se compara al resto de países mencionados. Esto incluye al país ibérico lo cual denota que la fijación de este tipo de tributo no proviene directamente de España. Como una distinción en este teme entre Ecuador y Perú se destaca la vigencia del tributo o impuesto, ya que en Ecuador han

¹⁵⁵ *Ibíd.*, 61.

existido varias modificaciones y aún persiste con ciertas particularidades mientras que en Perú fue adoptada la decisión de derogarlo, principalmente por considerar al impuesto bajo en rendimientos y representaba una carga a la administración pública más que una fuente de ingresos al gasto público.

En el caso de Colombia se abrió el camino para la conformación de un tributo hacia los excesos de utilidades, específicamente fue establecido en el año 1935 y en el transcurso de los años fue transformándose esta concepción ya que se emplearon términos como ganancias ocasionales con un tipo de tarifa proporcional. Por otro lado, Ecuador presenta una tarifa progresiva al igual que España.

Otro de los países aquí expuestos es Bolivia donde el impuesto sucesorio fue aprobado desde el año 1987 y aún se mantiene vigente. Se caracteriza por ser aplicado bajo una tarifa proporcional para cada contribuyente en razón del parentesco, lo cual guarda una relación con este impuesto cuando fue aplicado de tal manera en el Ecuador entre los años 1912 y 1986.

Hasta aquí se ha analizado a modo general algunas diferencias y semejanzas existentes en la aplicabilidad del impuesto sucesorio dentro del sistema tributario de algunos países tanto latinoamericanos como europeos.

2.2.3. Naturaleza jurídica del impuesto vigente

En el Ecuador la naturaleza de este impuesto se identifica con la antes analizada; es decir, directa, personal, subjetiva, progresiva, un impuesto instantáneo, impuesto sobre las adquisiciones patrimoniales gratuitas y complementarias dentro del sistema fiscal.

La regulación de este impuesto en la normativa tributaria ecuatoriana está enfocada en la consecución de una igualdad de oportunidades en la sociedad, así como la respectiva reducción de la desigualdad en la distribución de la renta, al llegar a afectar determinadas fuentes que tributan a la renta y que originan esta situación. Se mantiene acorde con la doctrina jurídica-tributaria, la existencia de un impuesto directo ya que recae sobre la capacidad económica o contributiva de la persona a la cual se le ha incrementado el patrimonio por medio de ese acto gratuito de transmisión de derechos y bienes; y en el caso de ser un impuesto complementario dentro del régimen tributario se puede afirmar que, si es catalogado como parte del impuesto a la renta, aunque con matices independientes en su materialización. Según las diferentes modalidades implícitas en el Informe Carter el impuesto sucesorio vigente puede ser catalogado

como un impuesto basado en el método actual de gravamen de los bienes transmitidos *mortis causa* y de las donaciones.

2.3. Los principios tributarios y su relación con el impuesto a herencias donaciones y legados en la legislación nacional

En la doctrina jurídico-tributaria fueron definidos una serie de principios político-sociales a través de los cuales se debería basar o más bien inspirar la distribución individual de la tributación con el fin de obtener una equidad y justicia en el reparto de la carga tributaria. A continuación, se expone un cuadro de estos principios desarrollados por Neumark:

PRINCIPIO	IMPLICACIONES
Generalidad	Las personas jurídicas y naturales en su totalidad deben estar sometidas al impuesto; por lo que ninguna persona puede excluirse de un impuesto general y personal, a no ser que medien motivos basados en los fines del Estado.
Igualdad	Las personas que poseen una situación igual deberán recibir un mismo tratamiento en materia de imposición, y en el supuesto de existir una desigualdad, deberá ser concedido un trato tributario distinto acorde a la situación existente.
Proporcionalidad (capacidad de pago)	En materia de cargas fiscales, estas deberán ser forjadas en proporción a los índices de capacidad de pago, de tal manera que la imposición resulte igualmente onerosa, bajo términos relativos, hacia cada contribuyente.
Redistribución (progresividad)	En el desarrollo y aplicación de la imposición debe alternarse la distribución primaria de la renta provocada por el sistema económico, y así disminuir las diferencias de renta mediante progresividad.

Tabla 3. Principios de distribución individual del impuesto.

Elaborado por: la autora a partir del texto de F. Neumark¹⁵⁶.

Conforme a esta pequeña introducción a los principios de la imposición en materia de la distribución individual del impuesto, en este acápite se analizarán algunos principios y su relación con el impuesto a la herencia, legado y donación.

2.3.1. Principio de generalidad

En la doctrina se han expuesto criterios en relación al principio de generalidad, donde en los primeros acercamientos se pone de manifiesto que la determinación de este principio afecta a todas las personas, acorde a su proximidad con el principio de

¹⁵⁶ Fritz Neumark. *Principios de Imposición*, 138.

igualdad, y que ello deriva de la exigencia en la aplicabilidad de la norma tributaria en el espacio¹⁵⁷.

En la actualidad el contenido que identifica a este principio de generalidad está relacionado con el abandono del principio de la nacionalidad, donde actúa como un criterio en delimitar la soberanía fiscal y también su vínculo con el principio de territorialidad, en el sentido amplio de la eficacia de la norma. Por otro lado, también se señala que la generalidad del impuesto es una de las primeras condiciones para poder desarrollar la igualdad en materia impositiva, ya que un sistema tributario solo podrá estar dotado de justeza y el reparto de la carga de forma equitativa, si todas las personas que deben de contribuir ejecutan este deber de forma proporcional a su riqueza y capacidad de pago¹⁵⁸.

Este principio supone la interdicción de todo tipo de privilegios y se ha transformado en un mandato dirigido a la labor legislativa para así tipificar los hechos imposables de los diferentes tributos, y así agotar en la medida de lo posible todas las manifestaciones relacionadas a la capacidad económica. Este deber se vincula con el sostenimiento del gasto público estatal, según la capacidad económica de cada contribuyente. Esto refleja que los poderes públicos llegan a incidir en la naturaleza misma de la relación tributaria. De esta manera se determina que la potestad tributaria del Estado someta a la imposición a aquellos que estén vinculados con el mismo, o sea, personas residente y no residente, que hayan demostrado una capacidad económica real, tal como se encuentra tipificada en la normativa tributaria¹⁵⁹.

En el supuesto de que todos los ciudadanos son iguales ante la ley, ello implica la capacidad económica de los mismos, por lo que no puede ser excluida ninguna persona de su deber de contribuir a las cargas fiscales, sin mediar una causa razonable. La aplicación de excepciones está regulada a partir del principio de igualdad. En lo relacionado al principio de generalidad este afecta a todo ciudadano que disponga de una capacidad contributiva real, que ha sido gravada por la norma jurídica tributaria correspondiente.

Se contraponen a este principio, el marcado interés que existe, en no pocos países, de defender la eliminación de imposiciones sobre las transmisiones gratuitas. Esta postura es contraria a una realidad que va en aumento en lo relacionado con el gasto

¹⁵⁷ Matías Cortés Domínguez. *Ordenamiento Tributario Español* (Madrid: Civitas, 1985), 98-100.

¹⁵⁸ Álvaro Rodríguez Bereijo, "Los Principios de la Imposición en la Jurisprudencia Constitucional española", *Revista Española de Derecho Financiero*, No. 110, octubre-diciembre, 1998.

¹⁵⁹ Fernando Garrido Falla. *Comentarios a la Constitución*, (Madrid: Civitas, 2001).

social y las necesarias fuentes de financiamiento que se requieren. Los poderes públicos no pueden ni deben obviar las fuentes que poseen una importante relevancia respecto a la capacidad económica, por lo que solo por razones políticas, económicas y sociales, pueden llegar a legitimar la quiebra del principio de generalidad. Su no aplicabilidad debe estar respaldada por un fin extrafiscal que se pretenda.

Asimismo, el principio de generalidad llega a otorgar un mandato triple¹⁶⁰, ya que:

- Se gravan las diferentes fuentes de capacidad económica (en lo que se incluye al incremento patrimonial por transmisiones gratuitas).
- Se llega a evitar el fraude tributario.
- No son establecidas exenciones o beneficios que poseen un carácter arbitrario.

La posible eliminación del gravamen a las adquisiciones gratuitas llegaría a afectar al principio de generalidad, que en el Ecuador es calificado como un principio constitucional en el Art. 300¹⁶¹ en la norma suprema. Esto estaría dirigido a brindar privilegios a un grupo social donde queden exentos del pago de los impuestos, al existir un incremento patrimonial considerable, y con la presencia de una capacidad contributiva real que permite cumplir con este tipo de obligación tributaria.

2.3.2. Principio de igualdad

Antes de hacer referencia al principio de igualdad y su papel dentro del sistema tributario, en aras de alcanzar una mejor comprensión del tema, es necesario analizar la igualdad ante la ley y la igualdad en la ley. Primeramente, la igualdad ante la ley tiene como principal destinatario a los órganos de carácter jurisdiccional y administrativo, que detentan la responsabilidad de aplicar las normas. Esto implica que se persiga como objetivo principal la definición de aquellas condiciones que incitan el funcionamiento imparcial de la justicia y la administración, donde la norma legal es la que marca los diversos patrones a cumplir y llega a evitarse la arbitrariedad. Ello se identifica con la

¹⁶⁰César Albiñana García Quintana. *Comentario al artículo 31 de la C.E.* en Óscar Alzaga Villaamil. *Comentarios a la Constitución, Tomo I* (Madrid: Edersa, 1983), 437.

¹⁶¹ Asamblea Constituyente. *Constitución de la República de Ecuador*. (Quito: Ediciones Legales, 2008), Art. 300: El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

igualdad informal que conlleva un trato igualitario a los que presentan condiciones semejantes.

Ahora bien, con relación a la igualdad en la ley, el órgano fundamental que la recepta, resulta ser aquel que ejecuta la función legislativa, donde la conformación de las normas legales debe estar enfocada en evitar discriminaciones prohibidas. Lo expresado aquí, relacionado con el principio de igualdad, se manifiesta en el deber de todos los ciudadanos de pagar impuestos, lo cual constituyó una conquista en cuanto a la formulación de tributos en la época moderna. La afirmación de este principio tuvo cabida tras la erradicación del viejo orden político, que tras la Revolución francesa ganó un marcado auge.

En lo que respecta a la materialización de este principio, no presentó grandes problemas en lo relacionado a su formulación sino a la operatividad del mismo, o sea, en la conformación de los criterios de reparto de la carga, la cual debía alcanzar bajo parámetros de igualdad a los contribuyentes. La concepción o el ideario de la “igualdad”, encontró un importante espacio en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, del año 1789, reflejada la igualdad como derecho de la ciudadanía a que el Estado eliminara las desigualdades presentes en el marco o ámbito jurídico; incluso se llega a reconocer de manera expresa la contribución común e igualitaria de los ciudadanos en solventar del gasto público.¹⁶²

Por otro lado, se ha establecido sobre el principio de igualdad, que este no hace alusión a una igualdad en montos percibidos, sino que responde directamente al aseguramiento de un mismo trato a las personas que se encuentren en situaciones similares. Este principio guarda una estrecha relación con el principio de capacidad contributiva, que será analizado posteriormente, donde cada persona contribuye al gasto público del Estado acorde con su capacidad de pago. Dicho de otro modo, la implementación de este principio no respalda la tributación igualitaria de todas las personas, sino que se debe desarrollar una igualdad económica y tributaria cuya base sería la situación específica de cada persona. La responsabilidad inherente a cada ciudadano de contribuir con las necesidades del Estado debe ser consecuente con la capacidad de desembolso que cada uno posea.

¹⁶² Asamblea Nacional Constituyente francesa. *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano*. Editorial: ANC. París, 1789, Art. 13.- “Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración es indispensable una contribución común: debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón a sus posibilidades”.

Al respecto se ha llegado a establecer que:

Este principio de igualdad constituye un verdadero límite al poder fiscal y a su ejercicio por parte del Poder Legislativo; en virtud de tal principio los legisladores han visto restringido su poder tributario pues toda norma tributaria que se pretenda aprobar debe atenerse a éste so pena de violación del mismo y posterior invalidación de la ley por haber infringido precisamente dicho principio¹⁶³.

En el supuesto de la Ley orgánica para evitar la elusión del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, llega a ser establecida una tabla en la cual se confieren tarifas, donde en el primer rango se contempla el 0% hasta llegar al 35% que resulta ser el último eslabón. Dichas tarifas se caracterizan por ser progresivas, por lo que, en virtud de esto, el principio de igualdad está marcado por su total cumplimiento, ya que se llega a brindar un tratamiento igualitario a los contribuyentes, que a la vez presentan igualdad de condiciones económicas.

El segundo rango de tarifas presente en dicha tabla comprende una fracción básica que oscila desde 71.220 hasta 142.230, donde el porcentaje en cuanto al impuesto representa una fracción excedente del 5%. Los sujetos pasivos contemplados en el rango aquí descrito estarán expuestos al cumplimiento del principio de igualdad, puesto que se encuentran en situaciones análogas.

Por otra parte, aquellos que se encuentren en el rango más elevado de capacidad económica, estarán ubicados en una fracción básica que va desde 854.630 en adelante, y deberán contribuir con el 35% por concepto de impuesto. Los elementos aquí descritos evidencian un trato igualitario entre los contribuyentes que ostentan una capacidad contributiva similar, materializándose de esta forma el impuesto de igualdad horizontal.

Hay que agregar que el principio de igualdad guarda estrecha relación con el principio de capacidad contributiva, por lo que en relación con lo anteriormente mencionado es necesario hacer alusión a la normativa legal para así evitar la elusión del impuesto a las herencias, el cual propende a la igualdad de aquellos que presentan similares condiciones económicas. Esto significa que quienes posean menor capacidad contributiva, generan un trato igualitario, lo cual llega a evidenciarse de igual manera, en la tabla, con aquellos que tienen mayor capacidad económica. No obstante, existe un trato distinto entre el primer rango y el último rango establecidos en la nueva normativa, en dicho sentido se estaría frente a una igualdad vertical.

¹⁶³ Dino Jarach. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 124.

2.3.3. Principio de capacidad contributiva

Dicho lo anterior, debe hacerse alusión al principio de capacidad contributiva, que encierra la aptitud o capacidad patrimonial que tienen las personas para cumplir con los impuestos. El análisis de este principio abarca dos ámbitos, el objetivo y el subjetivo. Desde un análisis objetivo de la capacidad contributiva, el gravamen para poder ser establecido precisa de un monto específico, para que la persona llegue a sufragar el impuesto. Este monto será establecido acorde a las deducciones realizadas de los gastos, con lo cual se estipula la utilidad alcanzada por el contribuyente. Los distintos periodos impositivos no deben estar separados completamente, ya que debe existir la posibilidad de poder ejecutar ciertas compensaciones entre las ganancias y las posibles pérdidas. Por último, la tributación no debe tener como patrón de referencia rendimientos artificiales, pues el gravamen de un tributo debe estar dirigido a un patrimonio real¹⁶⁴.

El punto de vista subjetivo, en el análisis de la capacidad contributiva contempla que la actividad económica debe generar una serie de utilidades para el contribuyente, con el fin de que la persona alcance a cubrir sus necesidades elementales, para lo cual existen una serie de elementos. El primero de estos elementos resulta ser el costo de la vida de una persona en determinado país, debe tomarse en cuenta los índices de desarrollo de la sociedad, así como los servicios que brinde el Estado, ya que al existir una tarea deficiente en el actuar estatal, la necesidad de reconocimiento será mayor al tratar de desarrollar una vida digna.

A pesar de que la capacidad contributiva no llega a estar reflejada como un principio constitucional, este constituye una derivación lógica de otros principios, ya que de su reconocimiento implícito representa un límite en la tributación, por lo cual se ha afirmado por algunos estudiosos que: “Cada persona contribuya a la cobertura de las erogaciones estatales en "equitativa proporción" a su aptitud económica de pago público, es decir, a su capacidad contributiva”.¹⁶⁵

En la norma constitucional ecuatoriana, la capacidad contributiva no se encuentra reconocida expresamente, no obstante, puede ser apreciada en algunos preceptos. El doble alcance de este principio es tomado en cuenta en el sistema

¹⁶⁴ Antonio Jiménez González. *Lecciones de Derecho Tributario*, 69.

¹⁶⁵ Héctor B. Villegas. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, (Buenos Aires: Astrea, 2003) 173.

tributario ecuatoriano. Se llega a establecer la obligación de todos los ciudadanos de “pagar los tributos establecidos en la ley”¹⁶⁶.

En la propia Constitución se llega a abogar por que el sistema impositivo en el país se construya sobre la base de que las personas que poseen mayor capacidad económica lleguen a contribuir más al sostenimiento del gasto público. Para el logro de este fin se ha desarrollado un sistema de tarifas progresivas.

Desde un marco histórico capacidad contributiva o de contribución como principio, se remonta al siglo XVI con la afirmación de Francesco Guicciardi, quien consideró que, siendo ciudadanos de un Estado e iguales ante Él, la verdadera justicia era posible si los impuestos lograban devolver a todos, los mismos niveles económicos¹⁶⁷. Seguidamente, la proyección de la capacidad contributiva como principio impositivo se intensificó en el Estado Liberal y fue propio del Estado Social. Posteriormente se plasmó en los textos constitucionales y, en consecuencia, fue objeto de estudio para el Derecho Tributario como restricción al Estado en su actividad recaudadora.

Realizadas las consideraciones anteriores, se puede definir la capacidad contributiva, como la aptitud para ser sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria y asumir conforme al hecho generador del tributo o hecho imponible las obligaciones que se generen. En este orden de ideas, Rodolfo Spisso sostiene que: “La obligación de todos de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos debe ser entendida como condicionada a la existencia de capacidad contributiva y en la medida de dicha capacidad”¹⁶⁸.

La anterior afirmación es concluyente en cuanto la existencia de una obligación de los sujetos pasivos de contribuir con el gasto público a través del pago de los tributos establecidos, pero ésta debe estar limitada en su ámbito de aplicación a la capacidad de pago de los contribuyentes. Así pues, la capacidad contributiva va inexorablemente vinculada a la posibilidad real de responder a las obligaciones tributarias básicamente desde el punto de vista pecuniario, por ello es necesario considerarla simultáneamente con principios básicos de la tributación como son: justicia tributaria, igualdad, progresividad, proporcionalidad y muy especialmente la no confiscatoriedad.

¹⁶⁶ Constitución de la República de Ecuador, 2008. Art. 83, numeral 15.

¹⁶⁷ Franco Gallo. *La Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación, Conferencia Técnica del CIAT*, (Madrid 2ª Edición, 2013), 40

¹⁶⁸ Rodolfo Spisso. *Derecho Constitucional Tributario*. (Buenos Aires: Lexis Nexis. 4ta Edición, 2012)

Justamente, en aras de una sana planificación y ejecución de las políticas fiscales del Estado, es indispensable que en el caso particular del Ecuador el Presidente de la República y el poder legislativo considere *prima facie* en la creación, modificación o extinción del tributo, la capacidad de pago de los sujetos pasivos para asumir el pago de las obligaciones tributarias que se generen, pues de lo contrario sería una política fiscal ineficaz y atentaría económicamente en todo o en parte contra los sectores productivos de la sociedad.

Vale mencionar que básicamente han existido dos sistemas de aplicación sobre las herencias. Uno de ellos se limita a gravar directamente la cantidad de bienes dejados por el *de cuius*, sin considerar la cantidad de herederos ni los grados de parentesco existentes. Obviamente este sistema no diferencia la capacidad contributiva entre los beneficiarios y, en consecuencia, atenta contra la progresividad del tributo, sin embargo, resulta menos complicado y oneroso la determinación y recaudación del mismo.

El otro modelo, grava la porción de enriquecimiento de quien o quienes son beneficiarios de la herencia, haciendo distinciones sobre la calidad de cada uno de ellos, bien sea por parentesco, edad, cantidad de hijos, capacidad contributiva entre otras. A diferencia del modelo anterior, éste resulta ser progresivo y más justo, pero muchísimo más compleja la recuadación de impuesto, pues amerita una costosa estructura para el estudio de cada caso concreto, lo que a la larga puede resultar en un impuesto rentablemente inviable, pues su costo de mantenimiento puede superar el monto percibido.

Actualmente la corriente se dirige hacia la aplicación y mejora del último modelo señalado, de manera que se mantenga un impuesto a la herencia de aplicación directa que atendiendo al principio de progresividad no atente contra la capacidad contributiva que debe soportar el sujeto pasivo o heredero.

A partir de las diferentes teorías y posiciones doctrinales aquí reflejadas, se puede afirmar que la situación de este principio acorde a la regulación del impuesto a la herencia, legado y donación establecido en la LORTI conduce a un estado de violabilidad y no adecuado reconocimiento. La norma tributaria ecuatoriana adopta una posición en la que sólo importa el incremento patrimonial, cuyo aumento recibe una valoración económica, o sea un equivalente monetario, a partir del cual es fijado un porcentaje de pago al fisco. Esta situación, o más bien funcionamiento del régimen tributario ante las transmisiones por actos *mortis causa* e *inter vivos*, como es el caso de la herencia, legado y donación, genera un estado de indefensión hacia el contribuyente

donde su capacidad contributiva no juega un papel fundamental en la tributación de este tipo de impuesto.

Acorde a la normativa vigente y bajo la comprensión de las herencias, legados y donaciones, desde el marco del derecho tributario, como un aumento patrimonial, la declaración de este impuesto en concordancia con la ley tributaria vigente resulta ser de carácter progresivo, puesto que ha sido desarrollada una estratificación en montos, y por lo tanto la capacidad económica del contribuyente llega a ser sustentada en estos montos.

En lo que respecta a la cuantificación de montos, existe un vínculo directo con la capacidad de pago del sujeto pasivo, en el justo momento de dar cumplimiento con la obligación que se posee sobre dicho impuesto. Basta apreciar la tabla expuesta en la nueva normativa legal tributaria, donde se refleja con claridad que la capacidad contributiva se establece en función del ahorro que ha tenido en vida el causante, además de que se llega a depender de ciertos elementos como la relación de consanguinidad, que posibilitan realizar rebajas de hasta la mitad del pago del impuesto sucesorio, hacia los legitimarios del causante. Es por ello que se puede afirmar que este tipo de impuesto se basa en la capacidad económica y no en la verdadera capacidad contributiva, esta última posee implicaciones distintas. Sobre la capacidad contributiva puede acotarse las palabras de Tarsitano, citado por Eddy de la Guerra, el cual expresó lo siguiente: “La capacidad contributiva es concebida como presupuesto, medida y justificación de la imposición, aporta el rasgo diferencial y común, que sirve para tipificar la naturaleza tributaria de los recursos públicos”¹⁶⁹. Actualmente este impuesto en Ecuador es de aplicación directa, el mismo que responde a los parámetros del principio de progresividad, sin embargo no se vislumbra el pleno reconocimiento de las reales implicaciones de capacidad económica y la capacidad contributiva que debe soportar el sujeto pasivo o heredero, el único límite que le otorga seguridad jurídica al contribuyente es el principio constitucional de no confiscatoriedad.

2.3.4. Principio de progresividad

Se refiere a la distribución de la carga impositiva entre los sujetos pasivos de la obligación tributaria conforme a la capacidad contributiva disponible. En forma más

¹⁶⁹ Alberto Tarsitano, “Principio de Capacidad Contributiva. Un enfoque dogmático, Estudios de Derecho Tributario constitucional e internacional”, citado por De la Guerra Zúñiga en *El Régimen Tributario Ecuatoriano entre los años 1999 y 2010, en relación a la suficiencia recaudatoria y capacidad contributiva del IVA, ICE e impuesto a la renta*, 42

sencilla, significa que el monto de la obligación o el impuesto a pagar deberá ser mayor a medida que también lo sea la capacidad contributiva; es decir, quien tiene más, debe pagar más¹⁷⁰.

En la doctrina jurídica-tributaria, este principio ha contribuido a reflejar o más bien establecer con claridad aquellos parámetros que deben estar presentes en la imposición de determinado impuesto. La idea de la progresividad debe estar conectada a la justicia del propio sistema, es así como un sistema tributario justo se mide acorde a su progresividad. Dicho principio es de carácter universal, donde no se admiten excepciones hacia persona alguna, ya que no llega a eximir a nadie de sus obligaciones tributaria, sino que quien más capacidad contributiva posea debe pagar más, y viceversa quien menor capacidad contributiva tenga deberá abonar menos¹⁷¹.

Otros juristas han abogado por asociar este principio a una idea o criterio que pueda estar presente en la política tributaria, más que una cuestión técnica. Esta posición, defendida por Lewin Figueroa, se enmarca en que la finalidad de la progresividad es dotar de justeza a determinado régimen, por lo que el legislador tiene la responsabilidad de tomar en cuenta la capacidad contributiva de los individuos particulares y no tomar en cuenta exclusivamente la proporcionalidad en el cobro del impuesto¹⁷².

La operatividad de este principio con relación al impuesto a las herencias, legados y donaciones se encuentra materializada en la existencia de una tabla progresiva, aprobada por el pleno de la Asamblea Nacional y puesta en marcha por la administración tributaria en la que se establecen las cifras a pagar acorde a indicadores económicos, considerando la capacidad contributiva del sujeto pasivo. La tabla progresiva toma en cuenta el incremento patrimonial cuando se adquiere una herencia, legado o donación, que va desde el 0% hasta el 35%, estos porcentajes denotan pleno cumplimiento a este principio, debido a que quien adquiriera mayor capacidad económica tiene la obligación de sufragar con un mayor monto a las arcas fiscales y el que menos posee está exento del pago del impuesto.

Al respecto la tabla vigente va desde una fracción básica de 0 en el primer nivel, hasta llegar a un monto de 854.630 en el octavo y último nivel

¹⁷⁰ Juan Cepeda Paz y Miño. *Historia de los impuestos en Ecuador*. (Quito: Servicio de Rentas Internas del Ecuador, 2005).

¹⁷¹ Fernando Serrano Antón. *Los derechos y garantías de los contribuyentes en el ordenamiento jurídico español* (Navarra, Ed. Aranzadi, 2007), 166.

¹⁷² Alfredo Lewin Figueroa, *Principios Constitucionales del Derecho Tributario: análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, 1992-2001*, (Bogotá: Ed. Nomos S. A. 2002), 106.

2.3.5. Principio de no confiscatoriedad

Este principio llega a ser complementario al principio de progresividad, puede ser considerado como un límite al principio de progresividad. En el caso de que se catalogara a cierto impuesto como confiscatorio, se reflejaría el establecimiento de una imposición que llegara a absorber una parte sustancial de la renta o del patrimonio del contribuyente, para que así pueda ser cumplida la obligación tributaria, o el gravamen. De esta manera se puede afirmar que: “Se trata, a fin de cuentas, de un límite explícito a la progresividad del sistema tributario en un intento de garantizar el respeto de otros valores y derechos previstos en la Constitución [...]”¹⁷³

Si este principio no actuara como un límite, pues se generaría un fuerte desincentivo en el pago de determinados impuestos, y se incitaría además a buscar alternativas de no pagar por parte del contribuyente, lo cual sería un perjuicio para el Estado. No obstante, existen determinados impuestos que pueden caer en la violación de este principio como es el caso del impuesto a las herencias, legados y donaciones.

Desde la perspectiva del pensamiento económico liberal o la doctrina del libre mercado, el impuesto sobre sucesiones y donaciones resulta ser rechazado. En el capitalismo de libre mercado ha sido establecido que la riqueza de una persona tiene una dependencia directa de la capacidad que posee esta para satisfacer las necesidades ajenas o de terceros. Algunos comparten el criterio de que aquellas personas ricas que no son privilegiadas por el Estado no constituyen ricos que lleguen a generar muchos bienes y servicios destinados a satisfacer el consumo propio, sino que el propósito de dichos bienes y servicios resulta ser la satisfacción de las necesidades que ostenta el grueso de la población. En este sentido la herencia es posicionada como parte integrante de la propiedad que puede ser acumulada consecuencia del ahorro y de la inversión acertada de la renta, que ya resulta pagada a través de impuestos preestablecidos, por lo que se considera innecesario que sea gravada reiteradamente por un impuesto como el destinado a las herencias, legados y donaciones¹⁷⁴. De esta manera dicho tipo de impuesto ha sido contemplado por el pensamiento económico liberal como una presión fiscal exagerada y un recargo sobre el contribuyente.

¹⁷³ José Osvaldo Casás. *El tributo y su aplicación: Perspectivas para el siglo XXI*, (Buenos Aires: Marcial Pons, 2008), 248.

¹⁷⁴ Juan Ramón Rallo. (12 de junio de 2017). "No al Impuesto de Sucesiones". Obtenido de <http://www.libremercado.com>: <http://www.libremercado.com/2015-03-15/juan-ramon-rallo-no-al-impuesto-de-sucesiones-75079/>

Como parte del libre mercado en el sistema capitalista no se adopta la postura de que el impuesto sobre sucesiones y donaciones pueda promover la igualdad de oportunidades, sino que se adopta el pensamiento de la “libertad de oportunidades”. Esto resulta ser impulsado sobre la base de que las oportunidades no pueden ser igualadas. Unido a esto el impuesto sucesorio no es contemplado como un mecanismo de enriquecimiento destinado a los pobres, sino que con este impuesto se persigue empobrecer a los ricos.

Desde el marco de un pensamiento progresista en el ámbito económico, el impuesto a las herencias, legados y donaciones resulta ser un tipo de impuesto de gran relevancia e importancia para la imposición directa, donde llega a convivir con otras figuras tributarias. En aras de su justificación han sido desarrolladas diferentes teorías dentro de las que se destaca la teoría del beneficio donde se persigue compensar al Estado por el disfrute pacífico y la protección que se le brinda en la normal transmisión de bienes, e incluso la ayuda prestada por el Estado en la acumulación individual de las riquezas. Además de ello hay que señalar el predominio de los argumentos tributarios para el mantenimiento de este tipo de impuesto, tal es el caso de aquellos que señalan la adquisición de la riqueza como un factor determinante en la capacidad económica presente en una transmisión gratuita, los cuales deberá constituir base o fundamento para el gravamen¹⁷⁵.

2.4. Problemática entorno a los tributos vigentes

Conforme a los aspectos aquí mencionados y analizados respecto al impuesto sucesorio se pueden señalar varias cuestiones sobre este tipo de tributo. Primeramente, el este tipo impositivo tiene su origen en fines recaudatorios con el propósito de garantizar una adecuada redistribución de las riquezas, lo cual se ha visto afectado por la imposición de tarifas extremadamente altas o bajas que imposibilitan el cumplimiento cabal del objetivo implícito en este tipo de tributo.

Cuando existe una tarifa baja, esta se caracteriza por ser proporcional, y los niveles de recaudación son mínimos. Bajo este sistema impositivo con una tarifa baja existen las denominadas transferencias ocasionales que son verificadas una vez que la persona fallece, de lo cual se deduce que no constituyen un gasto social sino un simple

¹⁷⁵ Jesús Félix García de Pablos. "El impuesto sobre sucesiones y donaciones: problemas constitucionales y comunitarios". *Revista Instituto de Estudios Fiscales No. 20/09, 2001, 1-152.*

gasto corriente por parte de la administración pública, por lo que si se toma en cuenta la relación costo/beneficio lo más acertado sería derogar este tipo de impuesto.

En el supuesto de concretar una tarifa elevada para este impuesto, bajo parámetros progresivos, tal como sucede en España que representa una recaudación significativa de manera ocasional, esto puede conllevar a una falta de liquidez y por tanto una afectación directa en el consumo. En estos casos suele ocurrir que con el objetivo de satisfacer el pago de este impuesto el patrimonio que ha sido heredado debe venderse o hipotecarse, lo cual llega a vulnerar la integridad del patrimonio y las relaciones económicas de la persona beneficiada. Otro ejemplo por resaltar de lo que sucede en España es el caso de las comunidades autónomas donde existe una tarifa progresiva máxima del impuesto sucesorio, donde el mercado inmobiliario ha sufrido una marcada afectación, razón por la cual una persona promedio evidencia preferencia en adquirir bienes en las locaciones donde exista una baja tasa impositiva, esto trae como consecuencia que se instaure cierta inequidad.

En el ámbito de la simplicidad administrativa y la eficiencia, el impuesto sucesorio al contemplar las condiciones del contribuyente resulta necesario implementar algún tipo de técnica impositiva que brinde garantías y equidad toda vez que llegue a ser aplicado este tipo de tributo. Por otro lado, la administración tributaria en vez de desarrollar una labor simplificada en la materialización del impuesto sucesorio se ha optado por una complejización del sistema tributario por medio de tarifas elevadas y con ello la conformación de mecanismos de control rigurosos para evitar acciones como la evasión tributaria.

En el sistema tributario ecuatoriano no resulta acertado la regulación del impuesto sucesorio como un impuesto a la renta, respaldado por un conjunto de reformas a la ley tributaria que lejos de establecer una adecuada regulación se han transformado en un conjunto de parches donde se reflejan contradicciones entre lo establecido como hecho generador en la ley y lo que se regula en el reglamento. Unido a este debe ser considerada la aprobación de una ley independiente que regule los ingresos provenientes de transmisiones de dominio gratuitas y su respectiva tasa impositiva debido a la compleja naturaleza que poseen este tipo de actos, y la especial fragilidad del patrimonio de los contribuyentes.

Conclusiones

En la investigación ha quedado reflejado el conjunto de desavenencias que existen en torno a la definición, naturaleza y fundamentación del impuesto sobre las herencias, legados y donaciones. A pesar de esto para que pueda llegar a establecerse un sistema tributario coherente y efectivo, en donde este tipo de impuesto sea contemplado, no solo resulta necesario que lleguen a estipularse un conjunto de tributos de manera ordenada, sino que además deberán establecerse las respectivas relaciones entre los diferentes tributos con objetivos entrelazados.

Por otro lado, se puede afirmar que el Estado en lo que respecta al ejercicio de sus funciones y potestades, dentro de las cuales se destaca la función tributaria, se alcanza a fijar aquellos tributos que sean considerados adecuados, y que están vinculados de manera directa a la capacidad contributiva que presenta cada ciudadano.

A efectos de esta investigación el impuesto sobre herencias, legados y donaciones ha sido contemplado desde diversas variantes, ya sea acorde a su estipulación en la norma legal y en la doctrina en general. En el caso del Ecuador el régimen tributario interno ha estipulado este impuesto desde la conceptualización del impuesto a la renta, donde se establece como un ingreso gravado el cual es obtenido a título gratuito; sin embargo, es necesario tomar en cuenta que si bien este impuesto constituye un incremento patrimonial para el beneficiario, este no debería ser tratado como un impuesto a la renta, ni al patrimonio, ya que el impuesto sucesorio no llega a cumplir con las características requeridas para ser considerado como tal.

En este caso el impuesto a las herencias, legados y donaciones debería ser tomado en cuenta como un impuesto único, independiente, no periódico, porque no proviene ni del trabajo ni del capital, e incluso ni de la mezcla de ambos, además tampoco grava el patrimonio neto resultante de los bienes y derechos del titular una vez que han sido restados aquellos gravámenes o pasivos a que tuviera lugar.

En lo que respecta a las funciones tributarias que ostenta cada Estado, estas deberán estar enmarcadas en características como la racionalidad, donde los tributos y los cambios respectivos deberán estar enfocados en las necesidades tributarias y en los parámetros establecidos en la norma constitucional; esta última contribuye al establecimiento de los límites dentro del ejercicio de estas funciones tributarias. La situación aquí descrita dista mucho de la realidad del sistema tributario ecuatoriano donde la mera existencia de un conjunto de tributos no contribuye al establecimiento de un verdadero sistema tributario; para ello, se requiere una simplificación a fin de que no afecten la armonía económica del país.

Los inicios de la regulación del impuesto a las herencias, legados y donaciones en el país, surgió en la primera década del Siglo XX, caracterizándose la regulación del mismo por ser indirecta y posteriormente se llegó a estipular este tipo de impuesto de una forma específica a través de la Ley de Impuesto Progresivo a las herencias, legados y donaciones. A pesar de su reconocimiento en la normativa nacional, este impuesto se incluyó como un gravamen dentro del impuesto a la renta en el año 1989, situación que es mantenida hasta la actualidad.

En cuanto al hecho generador, fueron valorados diferentes aspectos, tanto en la doctrina como en la normativa nacional. A partir de dicho análisis, se han evidenciado cambios variados sobre este tema, entre los que se destaca el reconocimiento en la ley ecuatoriana de la aceptación de la herencia como hecho generador que da paso al acrecimiento patrimonial del beneficiario, es por tal motivo que el impuesto recae sobre el aumento del patrimonio de quien recibe la herencia, debido a que su patrimonio ha crecido por un hecho que no surge ni del trabajo ni del capital; sino, de aceptar una herencia a título gratuito. Sin embargo es necesario mencionar que se contempla a la delación como hecho generador del impuesto sucesorio en el reglamento de la ley, cuestión que denota serias contradicciones que conducen a la inseguridad jurídica y evidencian la necesidad de desarrollar una reforma. En el caso de la donación como acto traslativo del dominio de carácter gratuito, el hecho generador ha sido establecido la aceptación tácita o expresa.

En cuanto al establecimiento de las tarifas porcentuales en la aplicabilidad del impuesto sobre las herencias, legados y donaciones, se caracteriza por ser una tabla de valores progresiva de carácter ascendente, fueron contempladas situaciones personales que influyen directamente en la disminución respecto al cobro del impuesto, o más bien deducciones sobre la base imponible, tal es el caso de las relaciones de parentesco por consanguinidad, y se grava lo efectivamente recibido por el beneficiario.

El impuesto sobre herencias, legados y donaciones no posee en el país un objetivo recaudatorio, así ha quedado reflejado en el análisis expuesto durante el desarrollo de la investigación. Acorde a los resultados arrojados, este tipo de impuesto no refleja un fin recaudatorio, por lo que su naturaleza es extrafiscal y persigue la redistribución de las riquezas. No obstante, se puede considerar que aún debe ser perfeccionada su regulación en la normativa tributaria correspondiente, ya que no es correcta su consideración dentro del impuesto a la renta.

Bibliografía

- Ahumada, G. (1968). *Tratado de Finanzas Públicas*. Buenos Aires: PLUS ULTRA.
- Albiñana García-Quintana, C. (1992). *Sistema Tributario Español y Comparado*. Madrid: Tecnos.
- Aliaga Agulló, E., Bayona Giménez, J. J., Cencerrado Millán, E., Gallego López, J. B., Núñez Grañón, M., & Pérez Bernabeu, B. (2015). *Ordenamiento tributario español: los impuestos*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- Altamirano, Á. (10 de julio de 2016). *Teoría General de la Imposición*. Obtenido de <https://alvaroaltamirano.files.wordpress.com/2010/05/teoria-de-la-imposicion.pdf>
- Alva Matteucci, M. (10 de septiembre de 2016). *EL IMPUESTO A LAS HERENCIAS, DONACIONES Y LEGADOS: ¿Resulta pertinente su creación en la actualidad?* Obtenido de [www.blog.pucp.edu.pe: http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2011/05/11/el-impuesto-a-las-herencias-donaciones-y-legados-resulta-pertinente-su-creacion-en-la-actualidad/](http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2011/05/11/el-impuesto-a-las-herencias-donaciones-y-legados-resulta-pertinente-su-creacion-en-la-actualidad/)
- Alvarado Esquivel, M. d. (diciembre de 1998). El concepto de ingreso en la Ley del Impuesto sobre la Renta: análisis exclusivamente constitucional. . *Nuevo Consultorio Fiscal, No. 223, Año 12.*, 51-72.
- Alzaga Villaamil, Ó. (1983). *Comentarios a la Constitución, Tomo I*. Madrid: Edersa.
- Amatuchi, A., González García, E., & Trzaskalik, C. (2001). *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Temis.
- Andrade, D. (1999). *Contabilidad básica paso a paso*. Quito: Instituto Andino de Estudios Populares.
- Asamblea Constituyente. (2008). *Constitución de la República de Ecuador*. Quito: Ediciones Legales.
- Asamblea Nacional. (1920). *Ley de Impuesto progresivo a las Herencias, Legados y Donaciones*. Quito: Ediciones Legales.
- Asamblea Nacional. (2016). *Ley Orgánica para evitar la elusión del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones*. Quito: Ediciones Legales.

Asamblea Nacional. (4 de septiembre de 2016). *www.asambleanacional.gob.ec*.
 Obtenido de <http://www.asambleanacional.gob.ec/es/multimedios-legislativos/38883-proyecto-de-ley-organica-para-la>

Asamblea Nacional Constituyente francesa. (1789). *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano*. París: ANC.

Barberán Lahuerta, M. A. (2003). "El Presente y Futuro del Impuesto de Sucesiones y Donaciones". *Cuadernos de Información Económica*, No. 173, 70-81.

Buchanan, J. M. (1992). *Economics from the outside in "Better than Plowing" and Beyond*. Chicago: University of Chicago Press.

Cabanellas de Torres, G. (2014). *Diccionario Jurídico Elemental* . Buenos Aires: Heliasta S.R.L.

Cañal, F. (1997). *Las rentas familiares en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Madrid: Rialp, S.A.

Casás, J. O. (2008). *El tributo y su aplicación: perspectivas para el Siglo XXI*. Buenos Aires: MARcial Pons.

Casey, G. (2013). *Murray Rothbard*. Nueva York: Bloomsbury.

Caso Juan Miranda Santos vs María Castro Mayorga, Serie XVIII, No. 1 (Corte Suprema de Justicia 10 de febrero de 2005).

Castán Tobeñas, J. (2015). *Derecho civil español, común y foral - Tomo I*. Madrid: Reus.

Castro Sáenz, A. (2002). *Herencia y Mundo Antiguo: Estudio de Derecho Antiguo Romano* . Sevilla: Universidad de Sevilla.

Causa No. 11484-2971-III.S (Sala Especializada de lo Fiscal, Corte Suprema de Justicia 1 de abril de 1996).

Causa No. 15198 (Sala Especializada de lo Fiscal, Corte Suprema de Justicia 12 de septiembre de 1994).

Causa No. 5685-3611-04 (Corte Suprema de Justicia 7 de febrero de 2007).

CEPAL. (2011). *Serie macroeconómica del Desarrollo No. 66*. CEPAL.

CEPAL. (11 de enero de 2017). *CEPALSTAT | Bases de Datos y Publicaciones Estadísticas*. Obtenido de <http://estadisticas.cepal.org>:
<http://estadisticas.cepal.org/cepalstat/PerfilesNacionales.html?idioma=spanish>

- Comisión Carter. (1975). *Informe de la Real Comisión de investigación sobre la fiscalidad, Tomo II*. Madrid: IEF.
- Congreso de Diputados. (2003). *Ley Ordinaria No. 58/2003, Ley General Tributaria del Reino de España*. Madrid: Ediciones Legales.
- Congreso Nacional. (1986). *Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones*. Quito: Ediciones Legales.
- Congreso Nacional. (1990). *Reglamento General de Aplicación del Impuesto a la Renta*. Quito: Ediciones Legales.
- Congreso Nacional. (2004). *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*. Quito: Ediciones Legales.
- Congreso Nacional. (2005). *Código Civil-CC*. Quito: Ediciones Legales.
- Congreso Nacional. (2005). *Código Tributario*. Quito: Ediciones Legales.
- Cortés Domínguez, M. (1985). *Ordenamiento Tributario Español*. Madrid: Civitas.
- De Castro y Bravo, F. (2008). *Derecho Civil de España, Vol. 1*. Madrid: Aranzadi.
- De la Guerra Zúñiga, E. (2017). *Las herencias, legados y donaciones como objeto de imposición*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar.
- De la Guerra Zúñiga, E. M. (2010). *Régimen tributario ecuatoriano entre los años 1999 y 2010 en relación a la suficiencia recaudatoria y capacidad contributiva del IVA, ICE e impuesto a la renta*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar.
- De Viti di Marco, A. (2000). *Principios de economía financiera*. Madrid: Ministerio de Hacienda, Centro de Publicaciones.
- Díez-Picazo, L., & Gullón, A. (2001). *Sistema de Derecho Civil, Vol. 1*. Madrid: Tecnos.
- Dobb, M. (2004). *Teorías del valor y de la distribución desde Adam Smith: ideología y teoría económica*. Madrid: Siglo XXI, Editores, S.A.
- Domínguez Benavente, R., & Domínguez Ávila, R. (1998). *Derecho Sucesorio, Tomo I*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- Due, J. F. (1972). *Análisis económico de los impuestos*. Buenos Aires: El Ateneo.
- Ehrenberg, V. (2011). *Man, State and Deity*. Nueva York: Routledge.
- Fernández Cartagena, J. A. (2004). *Ámbito de aplicación del impuesto a la renta en Perú. Ponencia Individual: VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario* (págs. 1-25). Lima: Instituto peruano de Derecho Tributario - IPDT.

- Ferreiro Lapatza, J. J. (2000). *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas.
- Florez Zavala, E. (1993). *Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas*. México D.F.: Porrúa.
- Flórez, B. (2009). *El impuesto sobre las herencias, en María del Pilar Navau Martínez-Val. El Impuesto de Sucesiones ¿un impuesto injusto? Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias.* . Madrid: Dykinson.
- Fox, C. (10 de septiembre de 2016). "El impuesto a la herencia en los Estados Unidos de Norteamérica". Obtenido de [//ecnphlgnajanjnkcmdbpancdjoidceilk/content/web/viewer.html?source=extension_pdfhandler&file=http%3A%2F%2Fjcf.fox.com%2Fwp-content%2Fuploads%2F2016%2F08%2F2nd_guide.pdf](http://ecnphlgnajanjnkcmdbpancdjoidceilk/content/web/viewer.html?source=extension_pdfhandler&file=http%3A%2F%2Fjcf.fox.com%2Fwp-content%2Fuploads%2F2016%2F08%2F2nd_guide.pdf)
- Gallo, F. (2013). "La Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación". *Conferencia Técnica del CIAT*, (págs. 21-40). Madrid.
- García de Pablos, J. F. (2001). "El impuesto sobre sucesiones y donaciones: problemas constitucionales y comunitarios". *Revista Instituto de Estudios Fiscales No. 20/09*, 1-152.
- García Mullín, R. (1980). *Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto*. Santo Domingo: Instituto de Capacitación Tributaria.
- Garrido Falla, F. (2001). *Comentarios a la Constitución*. Madrid: Civitas.
- Giuliani Fonrouge, C. M. (1997). *Derecho Financiero, Volumen I*. Buenos Aires: Depalma.
- Grijalva, A., Jara, M. E., Uckmar, V., Asorey, R., Simone, C. A., Oliva, F., . . . Montaña Galarza, C. (2013). *Estado, Derecho y Economía*. Quito: Corporación Editoria Nacional.
- Griziotti, B. (1959). *Principios de Ciencia de las Finanzas*. Buenos Aires: Roque Depalma.
- Groves, H. (1965). *Finanzas Públicas*. México D.F.: Trillas.
- Hernández Jiménez, L. (2012). La Naturaleza impositiva de la relación tributaria. En J. Pampillo Baliño, & y. otros, *Derecho Tributario* (págs. 127-164). México D.F.: Porrúa.

- Jarach, D. (1978). *Finanzas Públicas: esbozo de una teoría general*. Buenos Aires: Gangallo.
- Jiménez González, A. (1985). *Lecciones de Derecho Tributario*. México D.F: Ediciones Contables y Administrativas.
- Larrea Holguín, J. (2001). *Derecho Civil del Ecuador*. Quito: Abya Yala.
- Lecours, A. P. (2011). "Derecho sucesorio en la provincia canadiense de Québec". *La Crónica Jurídica*, 2-11.
- Lerner, B. (1968). *Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo XXII*. Buenos Aires: Editorial Bibliográfica Argentina, SRL.
- Lewin Figueroa, A. (2002). *Principios constitucionales del Derecho Tributario: análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, 1992-2001*. . Bogotá: Nomos, S.A.
- López Berenguer, J. (2002). *Manual de Derecho Tributario: Parte Especial*. Madrid: Dykinson, S.L .
- Lotz, W. (2009). "*Finanzwissenschaft*", en María del Pilar Navau Martínez-Val. *El Impuesto de Sucesiones ¿un impuesto injusto? Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias*. Madrid: Dykinson.
- Lozano, E. (2008). "Concepción del rédito de enriquecimiento como hecho imponible del impuesto de renta: una perspectiva de derecho comparado". En V. Autores, *El impuesto sobre la renta en el derecho comparado: Reflexiones para Colombia* (págs. 2-16). Bogotá: ICDT.
- Martínez Esteruelas, C. (1961). "El impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes". *Revista de Derecho Financiero*, No. 41., 580-601.
- Martínez Lafuente, A. (1981). "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Naturaleza y Posición en el Sistema". *Revista de Hacienda Pública*, No. 68., 112-115.
- Martínez Salinas, J. (10 de septiembre de 2016). *Impuesto de Sucesiones y Donaciones en Alemania*. Obtenido de <http://www.wf-salinas.com> : <http://www.wf-salinas.com/publikationen/detail/article/impuesto-de-sucesiones-y-donaciones-en-alemania-1677.html>
- Martínez, A. (15 de agosto de 2016). *Importancia de un sistema tributario progresivo para mantener servicios de calidad*. Obtenido de 20 Minutos: <http://www.20minutos.es/noticia/1053288/0/>

- Matus, M. (1964). *Finanzas Públicas*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- Mayor Bermejo, M. T. (2012). *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado.
- Merino Jara, I. (2001). *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas Actuales*. Navarra: Aranzadi.
- Micheli, G. A. (1975). *Curso de Derecho Tributario*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas.
- Miller, D. E. (2010). *John Stuart Mill: Social and Political Thought*. Cambridge: Polity Press.
- Musgrave, R., & Musgrave, P. (2009). *Hacienda Pública teórica y aplicada, en María del Pilar Navau Martínez-Val. El Impuesto de Sucesiones ¿un impuesto injusto? Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias*. Madrid : Dykinson.
- Navau Martínez-Val, M. d. (2009). *El Impuesto de Sucesiones ¿un impuesto injusto? Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias*. Madrid: Dykinson.
- Neumark, F. (1974). *Principios de la Imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda.
- Oficina Económica y Comercial de España en Atenas. (2016). *Guía País-Chipre*. Atenas: Secretaría de Estado de Comercio.
- Parra, J. M. (2011). *La historia empieza en Egipto*. Bogotá: Crítica.
- Paz y Miño Cepeda, J. J. (2015). *Historia de los impuestos en Ecuador*. Quito: Servicio de Rentas Internas.
- Piketty, T. (2014). *El Capital en el Siglo XXI*. México DF: 2014.
- Ponce Martínez, A. (2011). *Apuntes para el estudio del Libro III del Código Civil*. Quito: Abya Yala.
- Queralt, J. M., Lozano, C., & Poveda Blanco, F. (2008). *Derecho Tributario*. Navarra: Aranzadi.
- Rallo, J. R. (12 de junio de 2017). *"No al Impuesto de Sucesiones"*. Obtenido de <http://www.libremercado.com>: <http://www.libremercado.com/2015-03-15/juan-ramon-rallo-no-al-impuesto-de-sucesiones-75079/>

- Real Academia de la Lengua Española. (2016). *Diccionario de la Lengua Española*. Madrid: RAE.
- Red Judicial Europea. (10 de septiembre de 2016). *e-justice.europa.eu*. Obtenido de https://e-justice.europa.eu/content_succession-166-at-maximizeMS_EJN-es.do?member=1
- Redacción Negocios, El Comercio. (2 de junio de 2015). Reforma del Impuesto a la Herencia rendiría 0,05% del PIB en Ecuador. *El Comercio*, págs. <http://www.elcomercio.com/actualidad/reforma-impuesto-herencia-rendiria-pib.html>.
- Riofrío Villagómez, E. (1990). *Manual de Ciencia de Hacienda, Tomo II*. Quito: Abya Yala, 6ta Edición.
- Rodríguez Bejeiro, Á. (octubre- diciembre 1998). "Los Principios de la Imposición en la Jurisprudencia Constitucional española". *Revista de Derecho Financiero*, No. 110, 71-90.
- Rodríguez Grez, P. (2006). *Instituciones de Derecho Sucesorio, Volumen I*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- Romero García, F. (2005). *El Valor del Sistema Tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*. Cádiz: Universidad de Cádiz.
- Ross Bravo, J. (2009). *Derecho Tributario Sustantivo*. Santo Domingo: Ediciones Jurídicas.
- Sainz de Bujanda, F. (1962). *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos.
- Schult, W. J. (1987). *The Taxation of Inheritance*. Boston: Houghton Mifflin Company.
- Sentencia de Tercera Instancia LXXXIV, Serie XI, No. 7 (Corte Suprema de Justicia 18 de diciembre de 1969).
- Sentencia de Tercera Instancia, Serie II, No. 149 (Corte Suprema de Justicia 4 de septiembre de 1912).
- Serrano Antón, F. (2007). *Los derechos y garantías de los contribuyentes en el ordenamiento jurídico español*. Madrid: Aranzadi.
- Servicio de Rentas Internas. (25 de agosto de 2016). *ww.sri.gob.ec*. Obtenido de <http://www.sri.gob.ec/de/impuesto-a-la-renta>

- Shoup, C. S. (1980). *Hacienda Pública*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Economía y Hacienda.
- Simons, H. C. (1938). *Personal Income Taxation*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Soler Berda, R. R. (2014). "Partición de herencia e impuesto sucesorio". *Actualidad Civil, No. 6*, 36-51.
- Somarriva Undurraga, M., Alessandri R, A., & Vodanovic H, A. (1998). *Tratado de Derecho Civil*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- Spisso, R. (2012). *Derecho CONstitucional Tributario*. Buenos Aires: Lexis Nexis.
- Tait, A. (1962). Taxation of Wealth at Death. *Scottish Journal of Political Economy No. 9*, 40-61.
- Troya Jaramillo, J. V. (1983). *IV Economía Ecuador 1930-1980, Segunda parte*. Quito: Corporación Editora Nacional.
- Troya Jaramillo, J. V. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Troya Jaramillo, J. V. (2015). *Lecciones de Derecho Tributario: son las últimas reformas*. Quito: Ediciones Fausto Reinoso.
- Valdés Costa, R. (2001). *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Valle Sánchez, V. (1998). Patrimonio, renta, y ahorro de las familias españolas. *Papeles de la economía española, No. 77*, 106-114.
- Vergara Bonilla, M. (20 de agosto de 2016). *Sistema Tributario Eficiente: pilar para el desarrollo*. Obtenido de http://investiga.ide.edu.ec/images/pdfs/2011julio/IDE_Julio2011_sistema_tributario_eficiente.pdf.
- Villegas, H. B. (2003). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea.
- Von Schanz, G. (1970). "El concepto de renta y las leyes reguladoras del impuesto sobre la renta". *Hacienda Pública Española No. 3*, 25-42.