

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR SEDE ECUADOR

COMITÉ DE INVESTIGACIONES

INFORME DE INVESTIGACIÓN

Las herencias, legados y donaciones como objeto de imposición

Eddy de la Guerra Zúñiga

Quito – Ecuador

2017



Resumen:

La investigación que a continuación se presenta constituye un aporte al debate académico de lo público fiscal, en lo relativo al tipo de tributo que debe someter a imposición al hecho generador correspondiente al acrecimiento patrimonial producto de una herencia, legado o donación, pues tanto a nivel nacional como en el derecho comparado no existe un criterio uniforme, mucho menos unánime.

Existen dos posiciones teóricas claras, aquellas que miran a la herencia como un acrecimiento patrimonial en calidad de “un tipo de renta”; y aquellas que la afrontan como un hecho económico distinto de la renta; en ese sentido, el legislador puede gravar este, como un hecho generador objeto de imposición por rentas, o bien como un hecho generador de un impuesto de tipo patrimonial.

Al existir estas diferencias de criterio teórico, estas se trasladan de la sede dogmática, a la regulación práctica del objeto de imposición en la legislación correspondiente de cada Estado, propendiendo a la imposición de reglas inconvenientes para su tributación. El mejor ejemplo para demostrar la relevancia del tema propuesto está en las constantes reformas implementadas en el Ecuador, además de un proyecto de ley “temporalmente retirado” de la Asamblea Nacional, cuyo contenido fue objeto de múltiples críticas y causó gran conmoción social.

En ese sentido es preciso obtener claridad conceptual respecto a la verdadera naturaleza del objeto de imposición, de manera que se pueda contar con las bases teóricas suficientes para analizar la legislación vigente a fin de determinar ¿Cuáles son los mecanismos más apropiados para someter a imposición este hecho generador? y ¿Cuál es límite a la imposición por este objeto? Las preguntas propuestas han encontrado respuesta mediante el análisis tanto de la legislación local como del derecho comparado de España, Colombia, Perú y Bolivia.

Palabras clave:

Herencia, legado, donación, renta, patrimonio, acrecimiento patrimonial, ganancia ocasional, ganancia extraordinaria.

Nota metodológica:

La investigación cuya lectura procede a continuación, se ha desarrollado como un proyecto de investigación aprobado por la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador; con el apoyo del Departamento de Derecho Financiero, Tributario y Administrativo de la Universidad de Salamanca dirigido por el profesor José María Lago Montero.

Adicionalmente se recibió el apoyo del Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda de España con sede en la ciudad de Madrid. La bibliografía consultada, salvo la correspondiente a Ecuador se obtuvo mediante estancia de investigación en ambas instituciones; en particular en la Universidad de Salamanca mediante invitación del instituto de educación superior.

La doctrina referenciada corresponde cronológicamente al periodo de desarrollo de la ciencia de las finanzas públicas desde 1906 en adelante, y constituye el elemento fundamental en la construcción de las teorías sobre la renta y el patrimonio; así también comprende los estudios de Derecho financiero y tributario desde la década de los años setentas, hasta los desarrollos más actuales sobre el objeto central de conocimiento de esta investigación hasta el año 2017; por lo tanto la citación a la doctrina referida responde estrictamente a necesidades investigativas y se considera toda indispensable, por lo que no puede juzgarse la referencia a textos antiguos como doctrinas caducas fuera de lugar en este estudio; por el contrario, corresponde a la revisión integral de toda la doctrina necesaria para contestar la pregunta central de investigación.

Antes de iniciar, es preciso señalar que si bien la donación imputable a la herencia y la donación a terceros sin relación o parentesco están sujetas al mismo gravamen y a las mismas condiciones fiscales, en esta investigación se hará referencia únicamente a la primera, toda vez que esta deriva de un derecho que será estudiado más adelante y que se denomina *el derecho a heredar*, mientras que la segunda constituye una manifestación de voluntad del donante en favor del donatario sin que exista un derecho preexistente a recibir una parte de su patrimonio.

En la que concierne a este estudio, esta se somete a gravamen para evitar que la misma sea utilizada como mecanismo para evadir el tributo por sucesiones; en la que no nos concierne se podría llevar a cabo un estudio especializado e independiente para determinar si debe o no ser sometida a gravamen, toda vez que esta se inspira en principios como la solidaridad y la subsidiaridad, por lo tanto en adelante toda referencia a la donación, entiéndase como aquella imputable a la herencia.

Finalmente, cabe señalar que la investigación se llevó a cabo con el apoyo académico de la magister Susana Toral¹, quien apoyo sustancialmente en la elaboración de las líneas de tiempo, tablas y cuadros comparativos, así como en la revisión de estilo del presente estudio.

¹ Magister en Derecho Constitucional por la Universidad Andina Simón Bolívar-Sede Ecuador, Especialista en Derecho Constitucional por la Universidad Andina Simón Bolívar-Sede Ecuador, Abogada por la Universidad Internacional SEK.

Tabla de contenidos

Capítulo I: El paradigma de la tributación por renta y patrimonio	8
1.1. De los objetos de imposición	11
1.2. Teoría general de la imposición por renta.....	13
1.2.1. Aproximación conceptual a la renta	15
1.2.2. Tipos de renta.....	18
1.2.2.1. Doctrinas económicas.....	18
1.2.2.2. Doctrinas fiscales.....	20
1.2.2.3. Concepto legalista.....	27
1.3. Teoría general de la imposición patrimonial.....	29
1.3.1. Aproximación conceptual al patrimonio	32
1.3.2. Supuestos de imposición por patrimonio.....	33
Capítulo II: Herencias donaciones y legados como objeto de imposición	36
2.1 Aproximación conceptual.....	37
2.1.1 Sucesión, herencia y legado.....	37
2.1.1.1 Sucesión.....	38
2.1.2 Herencia.....	43
2.1.3 Legado	44
2.1.4 Donación imputable a la herencia.....	46
2.1.5 El derecho a la herencia y su relación con el sistema de imposición	47
2.2 Régimen fiscal de las herencias, legados y donaciones.....	52
2.2.1 Tipos de imposición a las sucesiones	53
2.2.2 Naturaleza y objeto	55
2.2.2.1 Hecho generador.....	57
2.2.2.2 Sujeto pasivo.....	58
2.2.2.3 Sujeto activo	59
2.2.2.4 Tarifa.....	60
2.2.3 Justificación para su existencia.....	60

Capítulo III: Idoneidad de los sistemas de imposición vigentes	65
3.1. El impuesto a herencias, legados y donaciones en el Ecuador	65
3.1.1 Breve reseña histórica.....	65
3.2 El cambio de paradigma en la imposición por percepción de herencias, donaciones y legados	69
3.2.1 Análisis interdisciplinario del hecho generador vigente y la percepción de herencias, legados y donaciones como supuesto de renta	75
3.2.2 El problema jurídico en torno a la capacidad contributiva	80
3.2.3 Análisis comparado	85
3.3 La imposición por rentas, donaciones y legados en el sistema jurídico español	89
3.4 Análisis del modelo impositivo en los países miembros de la Comunidad Andina	110
3.5 Analogías y diferencias entre los sistemas comparados	119
3.6 El problema de los tributos vigentes.....	121
3.7 Idoneidad de los métodos de imposición vigentes	122
4. Conclusiones	124
4.1 Conclusión general	124
4.2 Conclusiones específicas	125
5. Bibliografía	128

Índice de Tablas

Tabla 1	73
Tabla 2	77
Tabla 3	83
Tabla 4	87
Tabla 5	116
Tabla 6	118
Tabla 7	119

Capítulo I

El paradigma de la tributación por renta y patrimonio

Al igual que en investigaciones previas, he de iniciar señalando que todos los ciudadanos estamos obligados a contribuir al gasto público² en la medida de nuestra capacidad contributiva, dentro de un sistema tributario justo, que inspirado en la solidaridad y en un conjunto de principios de justicia tributaria, permita al Estado obtener recursos suficientes para cubrir al menos el costo de servicios fundamentales.

En esa línea de pensamiento, conviene señalar que la obligación de los ciudadanos está precedida por el “deber constitucional” del propio Estado, a través de la función legislativa en ejercicio de su libertad de opción política, de buscar riqueza y allí donde la encuentre crear tributos, determinar sus hechos generadores y establecer los requisitos de fondo y de forma, para hacer exigible a los ciudadanos aportaciones concretas, acción que ha de concretarse única y exclusivamente a través de la ley.

Lo dicho debe explicarse desde dos aristas, la primera de índole jurídica, cuyo principal antecedente está en el derecho –de origen anglosajón- a la autoimposición, que consiste en el derecho de los ciudadanos a pagar únicamente aquellos tributos que hayan sido discutidos y aprobados por sus representantes elegidos democráticamente y cuya contraparte es el deber de contribución al gasto público.

Este derecho a la autoimposición también conocido como el principio tributario de *non taxation without representation*, que fuere acuñado por la doctrina británica e implica que los ciudadanos tienen el derecho a participar activamente en los procesos democráticos de discusión de las leyes tributarias, y por tanto de aprobación de los tributos; es así que hoy en día, se puede hablar de un verdadero “derecho ciudadano” que parte a su vez del derecho a la representación legislativa en la toma de decisiones políticas, y que se materializa en el debate y aprobación de tributos, sólo mediante ley fiscal.

² La contribución al gasto público es de todos los ciudadanos por el principio de generalidad; y es, para con el Estado en el que vive, en el que tiene arraigada su familia, en el que tiene su patrimonio, o en el que realiza su actividad económica; la nacionalidad y el domicilio si bien son los principales criterios de atribución de competencias tributarias, no puede olvidarse que también se está obligado par con el Estado en que se encuentra de visita; en el que transita temporalmente; o, del que recibe algún tipo de beneficio, manifestándose de esta forma, el criterio de la fuente como el de atribución de competencias en materia tributaria.

De acuerdo con Rodríguez Bereijo el principio por el que ningún tributo puede ser establecido o impuesto sin ley (*nullum tributum sine lege; non taxation without representation*), es expresión del más antiguo principio político de la autoimposición o del consentimiento de los impuestos por los representantes de los contribuyentes;³ así, la función política de la democracia, se materializa en lo tributario en la formulación constitucional del principio de legalidad y la reserva de la ley.

A mi juicio, el deber de contribución al gasto público en su actual configuración, se genera en respuesta precisamente al derecho de los ciudadanos a participar democráticamente en la elaboración de la ley que le impondrá obligaciones patrimoniales; pues, frente a la inminente obligación de pagar tributos, nace concomitantemente el derecho a participar democráticamente en la sanción y discusión de la ley que los regule, en tanto sus efectos son generales y obligatorios para todos los ciudadanos; así el denominado principio de la autoimposición,⁴ defiende una tesis por la que, sólo los impuestos aprobados por los representantes democráticamente elegidos por el pueblo, son legítimos.

Esta dimensión del principio, —plural— a criterio de Francisco Escribano, —tiene como destinatario a la sociedad civil—, frente al poder político por cuanto “adquiere con el tiempo una dimensión individual, una garantía, estrictamente individual, frente a las intromisiones arbitrarias en la esfera de la libertad y propiedad del ciudadano”;⁵ su función es esencial y consiste en garantizar el régimen que se estima más democrático en el reparto de la carga tributaria.

Así la democracia representativa⁶ constituye el primer fundamento de orden jurídico/político del Derecho constitucional financiero; por lo tanto, se puede afirmar con certeza,

³ Ver Álvaro Rodríguez Bereijo, “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *Revista española de Derecho Financiero* n.º 100 (1998). «Cuyo origen se remonta la edad media. Y cumple —como señala Fernando Pérez Royo— una función de garantía individual y de seguridad jurídica frente a las intromisiones arbitrarias en la esfera de la libertad y la propiedad de los ciudadanos, y un función política de asegurar la democracia de los ciudadanos en le establecimiento del sistema tributario mediante el cual se da cumplimiento al deber de solidaridad cuales la obligación de todos al sostenimiento de los gastos públicos».

⁴ Principio reconocido tempranamente en la Declaración de Derechos del Hombre y Ciudadano de la siguiente forma: «VI. La ley es expresión de la voluntad de la comunidad. Todos los ciudadanos tienen derecho a colaborar en su formación, sea personalmente, sea por medio de sus representantes. Debe ser igual para todos, sea para proteger o para castigar. Siendo todos los ciudadanos iguales ante ella, todos son igualmente elegibles para todos los honores, colocaciones y empleos, conforme a sus distintas capacidades, sin ninguna otra distinción que la creada por sus virtudes y conocimientos». *Déclaration des droits de l'homme et du citoyen*). Aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente francesa el 26 de agosto de 1789.

⁵ Francisco Escribano, *La configuración jurídica del Deber de Contribuir*, 2da. ed., versión corregida y aumentada de la Academia Internacional de Derecho Tributario (Lima: Griley, 2009), 457.

⁶ Para una comprensión integral de este principio se recomienda revisar José Vicente Troya, “El Destino de las Contribuciones al Gasto Público. No taxation without representation vs. spending power”, *Revista Jurídica de la*

que existe el derecho subjetivo público de los ciudadanos de *participar democráticamente en la aprobación de la ley tributaria y sus modificaciones*; pues el deber de contribuir al gasto público lleva implícito un *derecho civil* de la sociedad en conjunto y cada uno de sus miembros de participar en las políticas del Estado; particularmente en la política fiscal a través de los procesos legislativos de formación y modificación de la ley tributaria, ya que a través del cumplimiento efectivo del referido deber y las obligaciones específicas que de éste se obtiene el pueblo garantiza que paga tributos, los que ha aprobado.

En ese sentido, el impuesto a las herencias, legados y donaciones es de aquellos en los que por su naturaleza y su particular relación con el patrimonio de los contribuyentes y subsecuentemente con los derechos patrimoniales, debe ser creado y modificado en el marco de un amplio y profundo debate democrático respecto a sus fines.

Por otro lado, este tema debe ser visto desde una arista económica, por cuanto el objeto imponible del impuesto si bien es desde la clásica doctrina financiera el “patrimonio”, el hecho generador no es la tenencia del patrimonio, sino más bien la “transmisión” de dicho patrimonio a herederos y legatarios; es decir la transmisión a título gratuito a terceros titulares de derechos derivados de la protección constitucional del sistema propietístico⁷ que garantiza a los ciudadanos además del derecho a tener propiedad privada, el derecho a heredar que es una derivación del derecho fundamental a la propiedad; y que además trae consigo una derivación adicional, *el derecho a repudiar la herencia*.

Cabe señalar que los principios constitucionales que hoy en día rigen en el sistema propietístico de los particulares son: 1º reconocimiento del derecho a la propiedad privada y a la herencia; 2º sujeción a la ley y cumplimiento de una función social por parte de estos derechos, y 3º producción expropiatoria en aquellos en casos en que la utilidad pública o el interés social lo aconsejen, mediante indemnización con arreglo a las leyes.⁸

Universidad Católica de Guayaquil, (2014). Versión digital, también publicado en *Temas de Derecho Tributario en homenaje al profesor Alfredo Benítez Rivas*, Santa Cruz de la Sierra, Universidad Privada de Santa Cruz de la Sierra (2010):271-296. De acuerdo con Vogel «Seguramente fue una casualidad que el principio de democracia representativa naciera de un postulado de Derecho constitucional financiero; no es difícil imaginarse que un objetivo de otro tipo podría haber ocasionado igualmente la exigencia de representación y participación políticas». Klaus Vogel, “La Hacienda pública y el Derecho Constitucional”, *Revista Hacienda Pública Española*, n.º 69 (1979): 16.

⁷ Término no definido por la Real Academia de la Lengua, que ha sido utilizado por algunos autores, y que es referido por Martínez Lago, conforme la siguiente referencia.

⁸ Ver Martínez Lago M. A., “*Los fines no fiscales de la imposición*”, 157.

Al analizar la temática desde la arista económica, la transmisión del patrimonio del causante, conforme a la teoría a la que el Estado, que aplica este impuesto, puede ser vista o bien como un “acrecimiento patrimonial” y por tanto ser un impuesto de naturaleza “patrimonial” puro, o ser visto como un tipo de “ingreso” de tipo patrimonial, es decir un tipo de “renta”, de naturaleza especial, y consecuentemente con un tratamiento impositivo similar o igual al del impuesto a la renta.

Respecto a la primera arista, se habrá de discutir, durante el transcurso de esta investigación en cuanto abordemos la temática de los impuestos a la herencia vigentes en diversos ordenamientos jurídicos; mientras que, sobre la segunda arista se procederá a continuación analizar las diversas posiciones teóricas, a fin de determinar la verdadera naturaleza de este impuesto.

1.1. De los objetos de imposición

Inicio este apartado señalando que los objetos de imposición han sido estudiados por la clásica doctrina italiana con especial énfasis desde el año 1953 en que se aprueba la Constitución —todavía vigente— que configuró el deber de contribución al gasto público en proporción a la capacidad contributiva. Esta doctrina si bien por la evolución de los estudios actuales ha quedado un poco en desuso, es menester volver a ella, en cuanto a lo que se refiere a los objetos de imposición, por cuanto para el objeto de estudio de esta investigación, la verdadera naturaleza del impuesto a las herencias, legados y donaciones, no está localizada precisamente en las leyes vigentes, pues no se llega a definir o caracterizar el objeto imponible, sino más bien, se determina de acuerdo al objeto imponible predominante y a la posición teórica que influenció el desarrollo legislativo del tributo en cada Estado; en ese sentido, al menos en lo que respecta a los albores de este estudio las referencias bibliográficas tendrán la antigüedad del caso.

De acuerdo con Francesco Moschetti un sistema tributario inspirado en el principio de capacidad contributiva debe comprender en una primera aproximación a los impuestos a la renta global neta, sobre el patrimonio global neto, sobre los incrementos patrimoniales (sucesiones, donaciones, premios ocasionales al juego y sobre incrementos de valor). En una segunda

aproximación estos impuestos podrían ser integrados entre sí, por ejemplo los incrementos patrimoniales y los incrementos de valor podrían comprenderse dentro del impuesto a la renta.⁹

Por su parte Benvenuto Griziotti señala que equilibrando los ingresos con la capacidad contributiva se puede tener en consideración el *patrimonio*, el *ingreso bruto*, el *ingreso neto*, las *superrentas* (sic.), los incrementos patrimoniales, el consumo, y la transferencia de riqueza, señala además que todas estas diversas manifestaciones de la capacidad contributiva se complementan entre sí y forman la base principal del sistema tributario.¹⁰

Por su parte Giannini quien solía aportar el equilibrio a los debates teóricos de la época, por su posición conciliadora, señalaba que cualquier situación de hecho es en principio susceptible de imposición, no obstante existe al respecto una cierta uniformidad en los diversos sistemas tributarios, ya que el legislador se dirige preferentemente hacia aquellas situaciones económicas que por su generalidad y por su idoneidad para expresar la capacidad contributiva de los ciudadanos (por ejemplo, el patrimonio, la renta o el tráfico de bienes) parecen las más indicadas para constituir el fundamento de la imposición.¹¹

Como puede apreciarse de esta doctrina, la renta y el patrimonio son dos —de los tres clásicos— objetos de imposición¹², que representan manifestaciones directas de riqueza de los ciudadanos, que bien podrían someter a gravamen de manera pura, es decir a través de tipologías tributarias “globales”, por ejemplo el “impuesto global sobre la renta” o el “impuesto global sobre el patrimonio”, manteniendo separada la tributación de la renta de aquella que corresponde por incrementos patrimoniales; ahora bien, de acuerdo a la segunda aproximación también podrían someterse a gravamen a través de tributos que integren en su hecho generador dos objetos imposables; en el caso que hoy compete, en el primer supuesto las “sucesiones, donaciones y legados”, deberían ser objeto de un impuesto especial, único y distinto del impuesto sobre la renta, mientras que en el segundo, los incrementos patrimoniales pueden ser categorizados como un tipo especial de renta, y por tanto someterse a la tributación en este mismo impuesto.

⁹ Por. Francesco Moschetti, *El principio de capacidad contributiva*, trad. Juan Calero y Rafael Navas (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980), 263.

¹⁰ Benvenuto Griziotti, *Principios de Ciencia de las Finanzas Públicas*, trad. Jarach D. (Buenos Aires: Depalma, 1959), 77-8.

¹¹ Archille Donato Giannini A. D., *Instituciones de Derecho Tributario*, trad. y estudio preliminar de Fernando Sainz de Bujanda (Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957), 142. Del mismo autor se puede consultar en su versión original en italiano: *I concetti fondamentali di diritto tributario* (Turín: Utel, 1956).

¹² El tercer objeto de imposición tradicionalmente reconocido por la doctrina es el “consumo” y permite la imposición

Para optar por alguno de estos supuestos, el legislador en su libertad de opción política y en representación de los ciudadanos por el derecho a la autoimposición debe inclinarse por una u otra posición teórica y por tanto, hacer una interpretación o bien amplia del concepto renta, o bien restrictiva del concepto patrimonio. Sobre el tema Giannini señala:

Incumbe exclusivamente al legislador tributario determinar con toda la precisión posible el presupuesto material de los impuestos en particular, en todos sus elementos positivos, e incluso a veces en los negativos. De aquí se desprende que cualquier concepto utilizado para la descripción del presupuesto se convierte en un concepto jurídico, y más especialmente de Derecho tributario, el que puede discrepar de la noción que de la misma cosa se tenga en el uso corriente o en otras ramas del Derecho.¹³

A continuación se procederá a estudiar la teoría general de la tributación en cada uno de los objetos imposables, a fin de determinar su actual configuración, con la intención de demostrar si los legisladores contemporáneos han realizado interpretaciones amplias o restringidas de los clásicos conceptos “renta” y “patrimonio”, a fin de establecer si las “herencias, legados y donaciones” tienen a efecto de la configuración de las figuras impositivas vigentes una noción distinta de lo usual, y por tanto constituyen una interpretación del legislador con la finalidad de simplificar la imposición por estos hechos generadores.

1.2. Teoría general de la imposición por renta

Por teoría general de la imposición por renta entiéndase al conjunto de posiciones teóricas que se han esgrimido sobre la renta como objeto de imposición y a partir de las cuales han venido configurándose y modificándose diversos impuestos.

Este apartado inicia con una merecida referencia al tratadista ítalo argentino Dino Jarach, responsable de transferir la clásica doctrina italiana y lograr su recepción en Latinoamérica, autor que en su calidad de miembro de la Escuela de Pavía,¹⁴ fue colaborador directo de Griziotti en la

¹³ Giannini, “*Instituciones de Derecho Tributario*”, 142.

¹⁴ Para mayor detalle sobre la Escuela de Pavía (Universidad de Pavía consultar Ramón Valdez Costa, *Instituciones de Derecho Tributario* (Buenos Aires: Depalma, 2004), 36-7.

Cátedra de Derecho Financiero y Ciencia de Finanzas y construyó doctrina junto a grandes maestros como Ezio Vanoni¹⁵ y Mario Pugliese;¹⁶ sobre la renta Jarach dice:

La renta (o el rédito) han surgido como la base de la imposición más representativa de la capacidad contributiva en los Estados modernos y también como índice de la participación del contribuyente en los beneficios que deparan los servicios públicos.¹⁷ Actualmente, la ciencia financiera exhibe opiniones menos entusiastas acerca del papel del impuesto a la renta o a los réditos, especialmente en lo relativo a la política de estabilización y de desarrollo económico pero no faltan defensores del impuesto no solo como criterio de distribución más adecuado de las cargas presupuestarias según las funciones de las finanzas clásicas, sino también desde el punto de vista de las finanzas modernas.¹⁸

Jarach nos recuerda entonces que la tributación por la renta —aun sin decirnos como definirla, cuáles son sus elementos fundamentales y las tipologías existentes— es la más representativa de capacidad contributiva de los ciudadanos y por tanto coadyuva a redistribuir riqueza a través de la prestación de servicios públicos.

Por lo tanto, al ser la “renta” una manifestación de riqueza¹⁹, entendida esta como hechos económicos concretos reveladores de aptitudes específicas para contribuir al sostenimiento de la carga pública, —conocidos en doctrina anglosajona como *the ability to pay*—, permiten gravar de manera directa²⁰ al contribuyente, coadyuvando a la justicia del sistema impositivo, de tal forma que el impuesto sobre la renta, es común en la gran mayoría de regímenes tributarios.

¹⁵ De Ezio Vanoni se pueden consultar en su versión original en italiano las obras: *Lezioni di diritto finanziario e scienza delle finanze tenute nell'anno 1936-37*, vol. 2, (Padova: CEDAM, 1937); y, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie* (Milano: Giuffrè, 1961); esta última consultada para esta investigación en español con el título: *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Juan Martín Queralt trad. (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1973).

¹⁶ La obra más representativa de Mario Pugliese es *Istituzioni di diritto finanziario. Diritto tributario* (Padua: CEDAM, 1937). Se puede consultar una versión en español (México D.F.: Fondo de Cultura Económico, 1939).

¹⁷ En este punto el autor recuerda los postulados de Adam Smith y la doctrina de Vitti de Marco.

¹⁸ Dino Jarach, *Finanzas Públicas. Esbozo de una teoría general* (Capital Federal: Cangallo Editorial, 1978), 357.

¹⁹ Si bien en esta investigación abordar el concepto *riqueza* conforme a las diversas posiciones teóricas entre las que destacan los clásicos aportes de Adam Smith, David Ricardo, entre otros, hasta las posiciones más contemporáneas como la de Joseph E. Stiglitz, desbordaría el estudio, sin representar un verdadero aporte, es preciso señalar que este concepto en sentido amplio ha sido interpretado con una distinta connotación de acuerdo al momento histórico, los sistemas económicos vigentes y los modelos estatales imperantes, y dicha interpretación ha influenciado el desarrollo legislativo de las normas que configuran los tributos, dotándoles en primer lugar de mayor o menor representatividad recaudatoria, y de finalidades extra fiscales de mayor o menor impacto social. Para quienes quieran familiarizarse con el pensamiento económico de estos tratadistas se recomienda revisar las obras originales, fuente primaria del criterio de sus autores sin reinterpretaciones de ningún tipo; mas, si se desea conocer una interpretación local, es decir desde una visión ecuatoriana se puede revisar la obra de Manuel Agustín Aguirre, *Historia del Pensamiento Económico*, en sus dos volúmenes. (Quito: La Tierra, 2017).

²⁰ Sobre el tema ver Gianinni quien sostiene que los impuestos directos son aquellos que gravan una manifestación inmediata de capacidad contributiva, es decir el patrimonio o la renta de personas sujetas a la potestad financiera

1.2.1. Aproximación conceptual a la renta

Cabe señalar que no existe un criterio uniforme respecto al concepto renta, ello puede advertirse tanto con una revisión de la doctrina especializada como de los textos normativos que regulan la tributación por este objeto imponible; de hecho, la doctrina no ha cesado en debatir sobre el alcance del concepto renta con fines tributarios, motivo por el cual a continuación se ha de tratar de integrar en este estudio la mayor cantidad de posiciones teóricas. Así pues:

Se discute si la palabra "renta" o "rédito" (en francés, *revenue*), derivada del latín de "reditus", proviene del verbo "reddere" ("rendir") o del verbo "rediré" ("retornar, volver a darse"). En cambio, la palabra inglesa "income" ("come in") denota lo que entra; en alemán, la expresión "einkommen" significa, en forma amplia, "ingreso o entrada", y "ertrag" se refiere al producto periódico que se repite.²¹

Al respecto Dino Jarach se pregunta ¿cuál es el concepto de renta o rédito?, señalando que es evidente la necesidad de definirla como la base de la imposición, con la siguiente explicación sobre la terminología:

El término renta se utiliza en español para indicar el ingreso neto total de una persona; pero también se lo emplea para designar los productos netos de fuentes determinadas, tales como: renta de sueldo, de capitales y título mobiliarios, del trabajo, etc. (se lo usa, además, en el sentido más restringido de la renta ricardiana y fenómenos asimilados.

El término renta es equivalente al concepto de *ingreso* neto global y corresponde al inglés *income*; al alemán *Einkomme*, al francés *révenu*, al italiano *reddito*.

El término rédito se usa en la doctrina y en la legislación tributaria, principalmente para designar el producto neto de una fuente determinada y en la denominación del impuesto global a la renta, se lo emplea también en plural, para hacer resaltar la suma de los réditos de distintas fuentes.²²

De acuerdo al mismo autor, ambos términos renta²³ y rédito²⁴ tienen como origen el verbo latino *reddere* que significa rendir; sin embargo, de acuerdo con la Real Academia de la Lengua el

del Estado. Achile Donatto Giannini, *Instituciones de Derecho Tributario*, trad. Fernando Sainz de Bujanda traductor (Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957), 142.

²¹ Catalina García Vizcaíno, *El derecho tributario vigente. Análisis de la legislación doctrina y jurisprudencia Derecho Tributario. Tomo III Parte especial* (Buenos Aires: Depalma 1997), 3.

²² Jarach, "*Finanzas Públicas*", 357-8.

²³ De acuerdo con la Real Academia de la Lengua: "Del lat. *reddita* 'réditos, renta'", accedido __ de junio de 2017, <http://dle.rae.es/srv/fetch?id=Vy8Qofv>. Visitado en agosto 2017.

²⁴ De acuerdo con la Real Academia de la Lengua: "Del lat. *reditus*. Renta, utilidad o beneficio renovable que rinde un capital", accedido __ de junio de 2017, <http://dle.rae.es/srv/search?m=30&w=r%C3%A9dito>. Visitado en agosto 2017.

primero proviene propiamente el latín *reddita*, cuya única definición es la “renta” propiamente dicha, mientras que el segundo viene del latín *reditus*, que ha sido definido como la “utilidad o beneficio renovable que rinde un capital”; por lo que, parecería que la renta es un término genérico que se utiliza para englobar los beneficios por distintas fuentes, mientras que, los réditos sería una especie dentro del género. Lo anotado precisa una aclaración sobre la terminología a emplear.

Aunque algunos autores sostienen que el vocablo rédito (italiano: *reddito*) proviene del verbo latino *redire* que significa *retornar* (también existe en español con significado análogo a rédito el término *retorno*) y de ello pretenden sacar la conclusión que el rédito tiene el carácter periódico o recurrente.

El término *ganancia* es usado también, generalmente en plural, para indicar ingresos netos de determinadas fuentes o, en singular, para indicar la renta neta global.

Los términos *réditos* y *ganancias* son, además, sinónimos de productos, como rendimientos netos de fuentes determinadas (en alemán *Ertag*).

El término *beneficios* (en inglés *profits*, en francés *bénéfices*, en italiano *profitti*) se usa generalmente para designar los réditos de las empresas agrícola-ganaderas, comerciales, industriales, mineras y, menos frecuente, el ejercicio de profesionales, artes u oficios, como también las ganancias accidentales o de capital. Es equivalente a beneficios en el sentido que acabamos de indicar, el término utilidades (en italiano: *utili*)²⁵.

Estas aclaraciones conceptuales son importantes por cuanto las legislaciones de los diversos estados tienden a utilizar dentro el hecho generador del impuesto sobre la renta, infinidad de términos, que si bien podrían tomarse como sinónimos, deben ser leídos por principio de especialidad, como términos distintivos de diversos hechos económicos, cada uno valorado de manera individual a efectos impositivos, aunque incluidos en un único impuesto.

Ahora bien, es preciso retomar el concepto en sí mismo del término “renta” el mismo que irá cambiando de acuerdo a la doctrina o escuela de pensamiento que sea consultada. Algunos autores como Sergio Francisco de la Garza sostiene que la renta es un conjunto eminentemente funcional, que tiene una forma y contenidos diversos, según la función que está llamado a desempeñar dentro de los objetivos económico-sociales tenidos en gira por la legislación.²⁶

De hecho, García Belsunce analiza cerca de 20 teorías económicas que desarrollan de forma diversa el concepto de rédito. Partiendo de las doctrinas económicas y desarrollando además las doctrinas fiscales, que a su vez clasifican a las rentas en tres bloques, el primero relativo *al*

²⁵ Jarach, “*Finanzas Públicas*”, 358.

²⁶ Sergio Francisco de la Garza, *Evolución de los conceptos de renta y de ganancias de capital en la doctrina y en la legislación mexicana durante el período de 1921-1980* (México D.F.: Tribunal Fiscal de la Federación, 1983), 15.

rédito-producto, el segundo al *rédito-incremento patrimonial*, también denominado *rédito-ingreso*; y, el tercero denominado como *concepto legalista*,²⁷-sobre esta clasificación hablaremos más adelante cuando abordemos el tema relativo a los tipos de renta-, en este sentido se advierte que la configuración de la renta abarca un conjunto amplio de posibilidades que impiden tener un concepto unívoco y una definición acabada e irrefutable.

De la Garza, luego de exponer el concepto renta conforme la legislación y jurisprudencia norteamericana, entendida ésta como aquella derivada de cualquier fuente pero incluyendo al menos los siguientes ítems: compensaciones por servicios incluyendo honorarios y comisiones, réditos brutos derivados de los negocios, ganancias derivadas de los negocios sobre bienes, intereses, regalías, dividendos, alimentos dejados por mantenimiento en las separaciones conyugales, anualidades, rentas de seguros de vida (entre otros), jubilaciones y pensiones, réditos de la liberación de obligaciones, participaciones distribuidas de la renta bruta de una sociedad, réditos correspondientes a un difunto y réditos derivados de una participación en un viejo fideicomiso.²⁸

Ahora bien, cada uno de estos ítems si bien podría ser objeto de tributación por impuesto a la renta, también es cierto que por cuestiones de política fiscal algunos estados consideren que algunos de estos tipos deberían estar exentos por recibir al menos algún tipo de beneficio tributario; por ejemplo, aquellos ítems relacionados con las rentas por seguros de vida, las jubilaciones y las pensiones, entre otros.

Después de analizar cada uno de estos ítems, que no son más que alternativas en una amplia gama de posibilidades, es preciso mencionar que la renta para ser calificada como tal debe cumplir, —o al menos la doctrina así lo señala—, con un conjunto mínimo de características; por ejemplo, que la fuente sea determinada, relativamente estable o permanente, preferentemente periódica,²⁹ a este conglomerado de características se podría agregar que una renta están cuando el beneficiario ha realizado alguna acción tendiente a obtener valga la redundancia un beneficio, por el cual está obligado a tributar en proporción a su capacidad económica. Sin más definiciones que agregar se considera que es el momento preciso para volcar el análisis en lo relativo a las tipologías de renta.

²⁷ Horacio García Belsunce, *El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario* (Buenos Aires: de Palma, 1967), 85 y sig.

²⁸ De la Garza, “*Evolución de los conceptos de renta*”, 17-18.

²⁹ Roque García Mullín, *Impuesto a la renta: teoría y técnica del impuesto* (Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios CIET-Organización de Estados Americanos, 1978), 17-18.

1.2.2. Tipos de renta

Si bien ya se había mencionado que la doctrina contemporánea considera a los réditos correspondientes a la posesión de un difunto como un tipo de renta, es preciso diferenciar entre los distintos tipos, a fin de determinar aquellos con los que guarda mayor similitud la percepción de una herencia, legado o donación, esto permitirá determinar el tratamiento impositivo más apropiado.

Retomando lo expuesto por García Belsunce para quien la renta es una riqueza nueva material o inmaterial, que deriva de una fuente productiva, que es periódica o susceptible de serlo, y consumible, fluye de una fuente productiva durable que se expresa en términos monetarios,³⁰ es decir, en especie o en bienes fiscales que pueden adquirirse con la conversión del metálico o bienes recibidos como renta inmediata.³¹

Esta definición es producto de un análisis de las distintas posiciones teóricas que han intentado a su vez definir y caracterizar a la renta, y es en ese marco, bajo el cual se procederá a realizar un breve, pero detallado estudio de: I) las doctrinas económicas; II) las doctrinas fiscales, en las que se encuentra: a) renta como "rédito-producto", b) renta en calidad de "rédito-incremento patrimonial" o "rédito-ingreso", y finalmente c) el concepto legalista de la renta.

1.2.2.1. Doctrinas económicas

Para García Belsunce de acuerdo con estas posiciones teóricas se permite insinuar un concepto genérico de renta para agrupar todas las tesis en lo que tienen de común, en ese sentido para estas teorías "rédito" o renta "es la riqueza nueva, material o inmaterial, que deriva de una fuente productiva, que puede ser periódica y consumible y que se expresa en moneda, en especie o en los bienes o servicios finales que pueden adquirirse con la conversión del metálico o bienes recibidos como renta inmediata".³²

³⁰ Pfr. Horacio García Belsunce, *El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario* (Buenos Aires: de Palma, 1967), 132.

³¹ Cecilia Delgado Ratto, "Ámbito de aplicación del impuesto a la renta en Perú. Aproximaciones al régimen de las rentas imputadas en la ley del impuesto a la renta: límites y perspectivas" (ponencia individual VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Lima, noviembre de 2004).

³² Belsunce, "El concepto de rédito", 84-5.

En forma general, debemos tener en cuenta que de acuerdo con estas posiciones teóricas la renta estaría caracterizada por:

1) La renta es siempre una riqueza nueva, material o inmaterial, sea consumida o ahorrada o invertida, ya se la considere desde el punto de vista objetivo o subjetivo.

2) Para Smith y Ricardo, la renta consiste únicamente en bienes materiales, excluyendo los usos y servicios de goce del capital.

Say, en cambio, entiende que tanto el capital como la renta pueden estar representados por cosas materiales o por bienes inmateriales (comprende en este último concepto los servicios personales de goce, de recreo, etc.). Marshall introduce en el concepto de renta los servicios que una persona obtiene de la propiedad de cualquier objeto, aunque la aplique en su propio uso. Fisher sostiene que la renta es el servicio o utilidad que resulta del capital, calificándola como "uso abstracto de la riqueza".

3) Debe derivar de una fuente productiva, que implica la habilitación o explotación de la fuente, de modo que la voluntad del hombre convierte al capital en productivo, v.gr., cuando decide explotar la tierra o invertir en préstamo el capital que tenía ocioso, emplear su actividad laboral en la producción de bienes y servicios.

4) No es necesario que la riqueza sea realizada y separada del capital.

5) En la mayoría de los casos la periodicidad está implícita, aunque no es indispensable.

6) La renta consiste siempre en la renta neta que resulta de detraer de la renta bruta una serie de deducciones.

7) La renta puede ser monetaria, en especie o real. Como dice Smith, la renta real es el poder de comprar y consumir, y está representada por los bienes que pueden sucesivamente ser adquiridos con la conversión de la renta monetaria o en especie; a la renta real se la mide en función del poder adquisitivo de las otras dos rentas.

8) Se ha controvertido entre los economistas la necesidad de que la renta sea consumible para que pueda calificársela de tal.³³

Como podemos apreciar estas teorías se concentran en elementos puramente económicos que abarcan las actividades de consumo, uso abstracto de la riqueza, utilidad o servicio del capital, ahorro; entre otros, por lo tanto en estas teorías no interesa tanto la fuente como interesa el uso de la riqueza, en ese sentido, estas clasificaciones, si bien mencionan a la renta como "material" o "inmaterial", no ahondan en la naturaleza de su fuente, por cuanto no constituyen un aporte sustancial, a la hora de determinar, si las herencias, legados y donaciones son un objeto imponible por sí mismas.

En ese sentido, se las incorporan en este estudio de manera reveladora para hacer notar que para ser renta o rédito más allá de la fuente, se requiere una expresión monetaria de la misma, ya que sólo así ésta podrá ser utilizada a través del consumo, ahorrada o invertida.

³³ Vizcaíno, "Análisis de la legislación doctrina y jurisprudencia", 4.

1.2.2.2. Doctrinas fiscales

Teniendo en cuenta la definición que emitiere García Belsunce luego de revisar todas estas doctrinas y por las que rédito o renta “es la riqueza nueva, material o inmaterial, que deriva de una fuente productiva, que puede ser periódica y consumible y que se expresa en moneda, en especie o en los bienes o servicios finales que pueden adquirirse con la conversión del metálico o bienes recibidos como renta inmediata”,³⁴ realizaremos una breve descripción de aquellas posiciones teóricas relevantes, al objeto de estudio en la presente investigación, pues si bien el propio autor “admite que las teorías económicas reconocen como rédito incluso la riqueza inmaterial señala también que ello es sustentado sólo por un sector minoritario de la doctrina pues la gran mayoría exige que la renta sea material.”³⁵

Considerando las deficiencias conceptuales que las teorías económicas evidencian a la hora tanto de definir renta como de clasificarla, las doctrinas fiscales surgen con varias motivaciones. La primera, aportar una definición que se adapte a la realidad; la segunda, establecer un mínimo de características comunes a la renta; la tercera, identificar tipologías también llamados clasificaciones, en cuanto al tipo de bienes y por tanto fuentes (dentro de las cuales se debaten si se encuentran los ingresos por herencias, legados y donaciones) que pueden considerarse como renta, y una cuarta y final, construir las bases hacia una teoría general que integre todos los elementos mencionados.

Se destaca dentro de estas doctrinas la teoría de la renta-producto y la teoría de la renta-incremento patrimonial; en esta línea de pensamiento si bien vamos a seguir el trabajo de Horacio García Belsunce, se ha de tratar de llegar de manera directa a los autores de cada una de estas teorías, acudiendo a ellos de manera indirecta, únicamente cuando su doctrina no sea de fácil alcance, en ese punto recurriremos al trabajo ya mencionado de Francisco De la Garza.

a) Doctrina fiscal de la renta-producto

Francisco de la Garza recopila gran cantidad de conceptos en esta línea de pensamiento, se iniciará con el de Seligman para quien “renta es aquello que ingresa (comes) a un individuo sobre

³⁴ Belsunce, “*El concepto de rédito*”, 84-5.

³⁵ Ratto, “*Ámbito de aplicación*”, 2.

todos los gastos necesarios de adquisición y que está disponible para su propio consumo [...] La renta denota un monto de riqueza que fluye durante un período de tiempo determinado y que está a disposición de su propietario para los fines de consumo de tal manera que su capital quede inalterable”.³⁶ Por su parte para Alellix et Lecercle “la renta es producto periódico o pasible de periodicidad que proviene de una fuente durable en estado de explotación”.³⁷

De aquellas posiciones teóricas que han analizado este tema destaca el criterio de García Mullin³⁸ quien desarrolló con gran destreza el concepto, y por tanto la teoría de renta-producto; teoría que de acuerdo con Francisco De la Garza estuvo inspirada en los primeros economistas que estudiaron a la renta como fuente de tributos para el Estado y se formó; y parte de que la riqueza puede ser considerada como capital o como renta -propriadamente dicha-, entendiendo al capital como la riqueza integrada por los bienes materiales e inmateriales que están dedicados a la producción y desde luego es una de las fuentes de la renta;³⁹ y entendiendo a la renta como un producto que tiene las siguientes características:

- a) La renta es un producto: es decir, es una riqueza nueva que está ingresando al patrimonio de una persona. El capital, por el contrario, es una riqueza que ya está obtenida, aun cuando pudo haber sido anteriormente una renta u otro tipo de riqueza.
- b) Proviene de una fuente: esa fuente puede ser el capital, el trabajo o la combinación de ambos.
- c) La fuente debe ser relativamente estable o permanente.
Esa riqueza nueva, que es la renta, debe ser de naturaleza material. Sólo de esa manera podría ser contada y medida, lo que es indispensable para la contabilidad, y por otra parte debe poder expresarse en dinero.
Cuando la fuente productora es del capital, éste puede ser corporal (un terreno, una suma de dinero) o incorporar (una patente, una marca, etc.).⁴⁰

Si analizamos estas características de manera integral podemos decir que la renta proviene de una actividad, valga la redundancia “rentable”, la misma que puede ser tradicionalmente la percepción de ingresos por actividades laborales -entendiendo que el trabajo es uno de los tres factores de la producción, junto con la tierra y el capital-, por las cuales se percibe una *remuneración*; productivas, por el ejercicio de una actividad en el comercio por las cuales se reciben *ganancias*, de capital, en calidad de beneficio por efecto del ahorro o la inversión, o de la

³⁶ De la Garza, “Evolución de los conceptos de renta”, 23.

³⁷ *Ibíd.*, también citado por García Belsunce, “El concepto de rédito”, 132.

³⁸ Mullín, “Impuesto a la renta”, 17-18.

³⁹ De la Garza, “Evolución de los conceptos de renta”, 19.

⁴⁰ *Ibíd.*

posesión de patrimonio y su respectivo acrecimiento, entendiendo que este último componente hace referencia a la posesión, uso y goce de la tierra —otro de los factores de la producción—.

En forma concreta podemos decir, que el concepto renta abarca el producto de distintas actividades económicas, que deben provenir de fuentes estables, periódicas, lícitas; resulta de particular importancia la característica de la periodicidad pues como bien señala De la Garza, la mayor parte de los autores consideran que para que haya renta la fuente debe ser periódica, es decir, susceptible de repetición, de reiteración; para que se considere satisfechos de requisito basta con que haya la potencia de la durabilidad.⁴¹

Desde esta perspectiva todas las teorías económicas que han considerado a la tierra al trabajo y el capital como factores de la producción, han configurado a su vez a cada uno de estos factores como una fuente potencial de renta; esto significa que para percibir renta se requiere de una actividad que busque de alguna manera percibir un rédito, por lo tanto en el concepto renta tiene particular importancia la voluntad del receptor, pues implica que periódicamente - cumpliendo con el requisito establecido por la doctrina- quien se beneficia de las rentas, ha venido realizando una actividad económica, que le permite asimismo de manera periódica, percibir un beneficio.

El elemento de la voluntad tiene trascendental importancia en el tema que hoy nos ocupa, por cuanto si bien existen teorías que consideran a las herencias, legados y donaciones, como un tipo de renta, es evidente que a diferencia de la renta convencional producto del trabajo, del ahorro o de la tierra, en las cuales la voluntad de realizar una actividad productiva tiene como recompensa la percepción de un rédito, en cuanto a las herencias, legados y donaciones no existe por parte del receptor del beneficio una manifestación de voluntad periódica y constante, por tanto carece de acciones productivas; es decir, que no existen ejercicios, labores o acciones efectuadas por el heredero o legatario tendientes a recibir el beneficio, en cuyo caso la percepción de una herencia o legado no constituye una renta en sentido estricto.

En estricto sentido doctrinario a la luz de la teoría de la renta-producto, la percepción de una herencia donación o legado, en lugar de renta constituye un acrecimiento patrimonial, que se entiende como tal, única y exclusivamente, con finalidades tributarias, a fin de darle un tratamiento similar al de la renta, para lo cual se requiere la mutación de su concepto tradicional hacia un

⁴¹ *Ibíd.*, 20.

concepto de renta-acrecimiento, por el que la percepción de réditos más allá de la carencia de acciones previas del receptor por el hecho de acrecentar su patrimonio implican un beneficio económico por el que también se ha de tributar, al igual que por otro tipo de rentas.

En este punto debemos volver a los clásicos conceptos que sobre la renta ya habíamos referido, para ello es preciso recordar la clásica discusión sobre la definición ya expuesta, así como al pensamiento de Dino Jarach⁴² con quien se da inicio este repaso teórico toda vez que es claro y enfático al señalar que el concepto de renta o rédito es importante a efectos de asentar sobre el un impuesto, y ello más allá de cualquier consideración económica depende de lo que en realidad se considere como un hecho revelador de capacidad contributiva sea de lo que se quiere gravar, en ese sentido destaca el autor, que estas doctrinas conocen diferentes conceptos de renta o rédito con leves variaciones, entre ellas destacan: a) la teoría de las fuentes; b) teoría del incremento patrimonial neto más el consumo; y, c) la teoría de Irving Fisher, además veremos la teoría de la renta-producto y la teoría de la renta-incremento.

b) Teoría de las fuentes

De acuerdo con Dino Jarach la teoría de las fuentes alinea el concepto de renta o rédito al producto neto periódico -por lo menos potencialmente- de una fuente permanente, deducidos los gastos necesarios para producirlo y para conservar intacta la fuente productiva. El fundamento de esta teoría está en considerar como revelador de la capacidad contributiva del sujeto a la renta que obtiene periódicamente, que demuestra el grado de capacidad económica normal excluyendo las ganancias ocasionales eventuales que no fluyen regularmente a sujeto contribuyente⁴³.

Es decir que, bajo este supuesto la falta de periodicidad en la percepción de herencias, legados y donaciones, excluirían a este hecho como objeto de imposición en calidad de renta, en ese sentido el concepto ha sido objeto de críticas sobre todo desde el punto de vista de la igualdad, pues estaría excluyendo a un hecho que revela verdadera capacidad contributiva, que depende concepto de capacidad contributiva “normal”, entendiendo como desiguales u anormales otros supuestos.

⁴² Jarach, “*Finanzas Públicas*”, 359.

⁴³ *Ibíd.*, 359

c) Teoría del incremento patrimonial neto más el consumo

Esta doctrina en palabras de Jarach “sustancialmente análoga” fue esgrimida por autores tales como Gerorge von Schanz⁴⁴ en Alemania; Benvenuto Griziotti⁴⁵ en Italia —defensor de la teoría del principio de capacidad contributiva como único criterio que se materializa la imposición—; y, Henry C. Simons y R. M Haig.⁴⁶

Por esta doctrina el concepto de rédito o renta comprende en su alcance además de los productos periódicos de fuentes permanentes, todos los ingresos de ganancias ocasionales eventuales, las llamadas “ganancias de capital” y las provenientes del juego.⁴⁷

Este concepto abarca también a los aumentos de patrimonio derivados de herencias, legados y donaciones. Sin embargo, desde el punto de vista de su coherencia, se admite la posibilidad de mantener estos incrementos patrimoniales sometidos a un impuesto especial.⁴⁸

Merecen especial atención estas posiciones teóricas, toda vez que si bien reconocen en las herencias, legados y donaciones un hecho asimilable a la renta, también visualizan que por su naturaleza, estos hechos podrían ser objeto de una imposición, distinta de aquélla de la renta, en un impuesto calificado como especial, atendiendo a la compleja y particular naturaleza de su fuente.

d) Teoría de la renta incremento patrimonial o renta-ingreso

Si bien ya se había hecho referencia a la definición de García Belsunce, en este momento vale la pena señalar, que dicha definición resume las distintas posiciones doctrinarias que conforman la teoría de la renta como incremento patrimonial, también conocida como renta acrecimiento patrimonial o renta ingreso. En forma concreta el autor señala:

Es todo ingreso neto en bienes materiales, inmateriales o servicios valubles en dinero, periódico, transitorio o accidental, de carácter oneroso o gratuito, que importe un incremento neto

⁴⁴ Gerorge von Schanz, *El concepto de ingreso y las leyes de impuestos*. Texto en idioma original: “Der Einkommenbegriff und die EinEinkommensteuergesetze“, en *Finanzs Archiv*, Vol 13, 1896. Traducción al español.

⁴⁵ Griziotti, “*Principios de Ciencia de las Finanzas Públicas*”, 196 y siguientes.

⁴⁶ Henry C. Simons y R. M Haig, “El concepto de ingreso: hechos económicos ilegales”, en *Ensayos sobre economía impositiva*, recop. Richard A. Musgrave y Carl S. Shoup (Madrid: Fondo de Cultura Económica, 1964), 65-88.

⁴⁷ Jarach, “*Finanzas Públicas*”, 361.

⁴⁸ Musgrave, *La Teoría de la Hacienda Pública*, (1959) 182-183, citado por Jarach, *Ibíd.*

del patrimonio de un individuo en un período determinado de tiempo, esté acumulado o haya sido, consumido y que se exprese en términos monetarios.⁴⁹

Si bien se mencionó al autor alemán Schanz cuando se hizo referencia a las teorías del incremento neto más consumo, en lo relativo a la teoría de la renta como acrecimiento patrimonial también se ha considerado a este autor como el creador la misma. Esto desde el punto de vista económico-financiero tiene sentido toda vez que su pensamiento puede ser interpretado o bien desde una posición económica pura o bien desde una posición fiscal.

Para esta concepción, que persigue un objetivo puramente fiscal, la noción de renta es muy amplia, ya que comprende los ingresos periódicos y ocasionales, como las plusvalías, donaciones, legados, *herencias*, ganancias del juego, etc. Notemos que para obtener la renta-producto son sumados los frutos o utilidades del capital, en tanto que para la teoría que aquí consideramos corresponde efectuar un balance estableciendo la diferencia entre dos estados patrimoniales tomados en periodos distintos, constituyendo renta aquello en que ha aumentado determinado patrimonio en el tiempo, a lo cual se agrega el valor de los bienes consumidos. [...] Nos permitimos agregar que no sólo debe comprender a los individuos, sino también a los entes colectivos.

Tal tesis tiene en cuenta el resultado, por lo cual es primordialmente subjetiva, puesto que pretende calcular cuánto ha aumentado la riqueza del contribuyente en el período [...] esta teoría - con distintos matices y reservas—, entre otros, Schanz, Gartner, Ricci, Griziotti, Simons, Giannini, Einaudi, Vanoni, Due⁵⁰.

Mientras que, para Schanz renta es “el incremento neto del patrimonio en un período determinado incluyendo los beneficios de renta remuneratorios por terceros [...] Incluye todos los provechos, los beneficios, los servicios valorables, regalos, herencias, legados, ganancias de lotería anualidades de seguros, ganancias especulativas y todo tipo de intereses por préstamos y ganancias de capital”;⁵¹ para Haig “es el valor monetario del incremento neto del poder económico individual entre dos fechas” es decir que el rédito es un ingreso que puede consistir en bienes o servicios ambos valorables en moneda”. Kaldor por su parte “en esta misma escuela, sostiene que “la definición ideal de renta, como medida de la capacidad gravable, debe concebirse como ‘consumo más acumulación de capital real’ [...]”.⁵²

⁴⁹ Belsunce, “*El concepto de rédito*”, 186.

⁵⁰ Vizcaíno, “*Derecho Tributario*”, 4.

⁵¹ Schanz, citado por Horacio García Belsunce, *El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario* (Buenos Aires: de Palma, 1967), 133.

⁵² De la Garza, “*Evolución de los conceptos de renta*”, 27.

Simons por su parte define el rédito como “la suma álgebraica del valor de los consumos y del valor de lo acumulado entre el principio y el fin del período”;⁵³ la doctrina de este autor puede resumirse como la renta que incluye todos los ingresos, materiales, inmateriales, usos y servicios, en tanto puedan ser evaluados conforme los precios del mercado. Estos ingresos pueden ser regulares e irregulares y no es requisito que se conserve la fuente que los produce además estos ingresos pueden ser consumidos o estar acumulados en el patrimonio de un periodo determinado. Esta teoría es representativa toda vez que afirma que los ingresos gratuitos, esto es aquellos que no responden a una contraprestación también deben ser incluidos entre las rentas;⁵⁴ es decir que aquí estaría atribuido como objeto de imposición a las herencias, legados y donaciones.

También podría recopilarse la definición de John F. Due por la que “la renta es la suma álgebraica de dos términos 1) consumo de la persona durante el período y 2) el incremento neto de patrimonio individual de ella en el periodo ambos expresarse en dinero”; por lo tanto, la renta consiste en el monto total recibido de terceros durante el período, menos los gastos necesarios para la obtención de esa suma(distintos de los gastos personales de subsistencia)⁵⁵.

Resumiendo los conceptos expuestos por Due tenemos que, el rédito es el beneficio económico de una persona en un periodo de tiempo representado por la suma de los consumos más el incremento del patrimonio; el rédito debe incluir el uso de bienes durables de consumo, el uso de bienes y servicios producidos directamente por el contribuyente y su familia, trabajos domésticos por otro lado no se requiere que el rédito se realicen y se separe ni se grava la mera valorización, se grava la renta a manera de una especie, y las donaciones y herencias no deben estar alcanzadas por este impuesto.⁵⁶

e) Teoría de Irving Fisher

⁵³ Simons, citado por Horacio García Belsunce, *El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario* (Buenos Aires: de Palma, 1967), 132.

⁵⁴ De la Garza, “*Evolución de los conceptos de renta*”, 27.

⁵⁵ John F. Fue citado por Horacio García Belsunce, *El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario* (Buenos Aires: de Palma, 1967), 176.

⁵⁶ Horacio García Belsunce, *El concepto de rédito en la doctrina*, 1966, citado por Sergio Francisco de la Garza, *Evolución de los conceptos de renta los conceptos de renta y de ganancias de capital en la doctrina y en la legislación mexicana durante el período de 1921-1980* (México D.F.: Tribunal Fiscal de la Federación, 1983), 30-31.

Finalmente la teoría de Irving Fisher⁵⁷ afirma que el ingreso renta se define como el flujo de servicios que los bienes de propiedad de una persona le proporciona en un determinado período. Se trata pues, de la utilidad directa que los bienes proporcionan a su poseedor, ya se trate de bienes anteriormente en su poder o adquiridos en el período con el dinero obtenido en remuneración de bienes vendidos o servicios prestados a terceros.⁵⁸

Dino Jarach sostiene que de esta teoría surgen dos consecuencias fundamentales. La primera consiste en que deben incluirse en el concepto de renta no sólo los ingresos monetarios, sino también el goce de los bienes del poder del contribuyente; en tanto, la segunda es que no se consideran como renta los montos ingresados y no destinados al consumo sino a la hora ya sea para consumo futuro o para inversión. “Fisher demuestra que la exención del ahorro en el momento en que se produce y su inclusión en el impuesto sucesorio permite al contribuyente incrementar la formación de capital con apreciable ventaja para él y para la economía nacional sin disminuir en su conjunto la recaudación de impuestos”.⁵⁹

En esta posición teórica se evidencia una concepción paralela de las herencias, legados y donaciones, toda vez que se hace referencia a ellas como un ahorro de un contribuyente que posteriormente será trasladado a otro, esto sin que se manifieste expresamente, implica que la imposición debe asimismo darse a través de un impuesto diferente.

1.2.2.3. Concepto legalista

El concepto legalista como bien menciona el nombre de este acápite, subordina el concepto de renta a la concepción que el legislador le haya dado al momento de configurar el impuesto en cada Estado, en ese sentido existen conceptos tanto amplios como restringidos del mismo término, dependiendo del Estado de que se trate y su política fiscal.

En este sentido García Belsunce sostiene que “las normas legales deben ser sumamente explícitas y claras, ya que en caso de deficiencia en su expresión o de dudas en su interpretación,

⁵⁷ Irving Fisher, *The Theory of interest* (New York: Mc Millan, 1930); “Income in theory and Income Taxation in Practice” en *Econométrica* (1937); y, “A practical Schedule for an Income Tax” en *Taxex Magazine*, (1937).

⁵⁸ Jarach, “*Finanzas Públicas*”, 362.

⁵⁹ *Ibid.*, 363.

no tendrá el intérprete forma de recurrir a doctrinas o sistemas que puedan considerarse implícitos en el criterio seguido por la ley”.⁶⁰

Lo que el autor refiere como normas explícitas y claras en doctrina tributaria configuran lo que se conoce como el principio de seguridad jurídica y el principio de certeza de la norma. En relación precisamente a la naturaleza de algunos derechos subjetivos, Eusebio González se refiere a la seguridad jurídica como un *derecho natural e imprescriptible*,⁶¹ sostiene que el reconocimiento que ha dado al principio de seguridad jurídica como este tipo de derecho, ha tenido como lógica consecuencia conectar desde antiguo su estudio al nacimiento del Estado liberal de Derecho, y por añadidura, al conjunto de principios filosóficos, políticos y económicos que tienen un papel jurídico relevante.

Esto equivale a afirmar desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza; y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a posibles arbitrariedades de los órganos del Estado,⁶² de donde se infiere la íntima relación entre los de seguridad jurídica y certeza de la norma; y por ende de los derechos derivados.

La seguridad jurídica es, según reiterada doctrina,⁶³ «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio», por la doctrina señalada «los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma», tal exigencia, lleva implícita la potestad del contribuyente para poner en movimiento sus derechos en la exigibilidad de certeza y claridad de la norma.

⁶⁰ Belsunce, “*El concepto de rédito*”, 193-4.

⁶¹ En referencia a la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, Artículo 6º.- La ley es la expresión de la voluntad general. Todos los ciudadanos tienen el derecho de participar personalmente o por medio de sus representantes en su formación. Debe ser la misma para todos, tanto si protege como si castiga.

⁶² Cfr. Eusebio González García “Principio de legalidad tributaria en la Constitución de 1978”, en *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario* (Madrid: Editorial de Derecho Financiero Edersa, 1980), 74.

⁶³ Tribunal Constitucional de España. STC 27/1981, cit.; STC 99/1987 de 11 de junio de 1987 (BOE núm. 152 de 26 de junio de 1987), el Pleno en Recurso de inconstitucionalidad 763-1984, promovido por 54 Diputados del Congreso contra determinados preceptos de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, de Medidas para la Reforma de la Función Pública; y, STC 227/1988 de 26 de noviembre de 1998 (BOE núm. 312 de 30 de diciembre de 1998), el Pleno en Cuestión de inconstitucionalidad 3.595-1995 y 67-1996 (acumuladas), en relación con el párrafo segundo del art. 1.3 g) del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo.

Existe pues una garantía de certeza⁶⁴ en la norma tributaria, pues de ninguna forma las figuras tributarias desarrolladas por el legislador han de adoptar contornos desdibujados que priven de certeza a los contribuyentes frente a los supuestos de hecho por los que son obligados para con el Estado y efectos jurídicos derivados de dicha vinculación. En ese sentido, el concepto de renta debe ser claro para el contribuyente que se encuentra obligado por este hecho generador y sus elementos tanto formales como materiales deben ser estables.

Sobre el concepto legalista se retomará el análisis más adelante en esta misma investigación una vez que abordemos el estudio comparado de la imposición por herencias, legados y donaciones en las legislaciones tanto de Ecuador como de España, así como también en toda la información que se encuentre disponible de Colombia, Bolivia y Perú.

Cabe señalar que la comparación se justifica en la medida en que, todos los sistemas jurídicos de los estados miembros de la Comunidad Andina CAN, son derivaciones del sistema jurídico Español, que se identifica en doctrina de Derecho comparada como “sistema prestigioso” de la familia “germano-románica”; por lo tanto, la comparación entre “sistemas periféricos” es decir los estados de la CAN no estaría completa sin el estudio del sistema tanto de origen como de influencia a fin de identificar semejanzas y diferencias.

1.3. Teoría general de la imposición patrimonial

A diferencia de la renta el desarrollo sobre una teoría relativa a la imposición patrimonial es sustancialmente reducida, ello se debe a que no existe dificultad para definir el patrimonio; y las teorías sobre la imposición por este objeto imponible tienen sentido a partir de su concepción y teniendo como punto de partida sus elementos formales y materiales.

Para la identificación de dichos elementos basta con remitirse a la teoría de Aubry y Rau,⁶⁵ quienes desde el derecho civil desarrollaron una teoría sobre el patrimonio, por la que le atribuían a este una relación directa con la personalidad, es decir que, solamente las personas pueden ser titulares de un patrimonio, -y esto desde el punto de vista jurídico- puede tener patrimonio tanto la persona moral como la persona jurídica.

⁶⁴ Tribunal Constitucional de España., *Sentencia* 185/1995 de 14 de diciembre de 1995. Publicado en el BOE» núm. 11, de 12 de enero de 1996.

⁶⁵ Aubry et Rau, *Théorie du patrimoine*, http://droit.wester.ouisse.free.fr/textes/TD_biens/aubry_et_rau.pdf.

Esta teoría también expone como un elemento fundamental del patrimonio a la universalidad, esto significa que “[e]l patrimonio es una sola comunidad sobre la universalidad de los bienes y los derechos. Los titulares lo son del todo considerando unitariamente sin corresponderles una participación concreta en cada uno de los bienes y derechos”.⁶⁶

Por lo tanto “entendemos que el patrimonio involucra los siguientes derechos: el derecho de bienes, derecho patrimonial o derecho económico, por consiguiente, el derecho de las cosas, derecho de las obligaciones y la sucesión hereditaria (o mortis causa) lo que constituye al patrimonio como una *universitas iuris*”.⁶⁷

El resto de la teoría de Aubry y Rau no es preciso desarrollarla en esta investigación, sin embargo merece la pena recomendar su revisión a quienes deseen ahondar más en las características y elementos civilistas de este instituto jurídico basta entonces con recopilar dos elementos esenciales para pasar en este análisis a un estudio desde el punto de vista tributario.

En ese sentido se debe recordar que el patrimonio es *universal*, por lo tanto abarca todos los bienes, derechos y acciones materiales e inmateriales que se puedan atribuir a una *persona*, que puede ser tanto natural o jurídica; es decir, que tanto el elemento objetivo (el contenido del patrimonio) como el elemento subjetivo (sujeto titular de los derechos), pueden ser objeto de imposición tanto por la titularidad-posesión de un patrimonio, como por la transferencia del dominio del mismo.

La imposición que por esta causa se genere forma parte del sistema de los impuestos directos, que junto con la renta gravable incorpora aquellas manifestaciones inmediatas y directas de la capacidad contributiva.

De acuerdo con Gianinni la imposición sobre el patrimonio puede adoptar una doble configuración según la ley que regule el objeto imponible, pudiendo gravar: a) el valor del patrimonio; o, b) la renta total del mismo. En el primer caso las alícuotas de un impuesto periódico sobre el patrimonio habrán de ser tan reducidas que hagan posible al contribuyente pagar su deuda con rendimientos del propio patrimonio de lo contrario tal impuesto se convertiría en una absorción progresiva de una fortuna privada⁶⁸. En el segundo supuesto la tributación como su nombre lo indica sería

⁶⁶ Tribunal Supremo Español, *Sentencia 461/2004 RJ 2004/3979*.

⁶⁷ Salvador Morales Ferrer y Sandra Milena Daza Coronado, *El concepto de patrimonio y su aplicación en España* (Bogotá: Universidad Católica de Colombia, 2016), 15.

⁶⁸ Pfr. Giannini, *Instituciones de Derecho Tributario*, 324.

por la “renta” producida por dicho patrimonio y el mecanismo adoptado por el Estado podría ser de una imposición o bien proporcional o bien progresiva.

De acuerdo con Dino Jarach “el patrimonio como índice de la capacidad contributiva pone en evidencia esencialmente una riqueza potencial que puede o no ser actual”,⁶⁹ pues el contribuyente que posee bienes patrimoniales totalmente improductivos, pero susceptibles de explotación, se haya inducido explotarlos o bien a venderlos para neutralizar de esta manera la incidencia del gravamen⁷⁰ nada de ello acontece con el impuesto a la renta para el cual situaciones como esta están fuera de su alcance.

Por tanto los supuestos de imposición patrimonial pueden reducirse a variables bastante concretas: a) transmisiones patrimoniales onerosas; b) transferencias de dominio en operaciones societarias; c) posesión de patrimonio; y, d) transmisiones patrimoniales gratuitas, siendo estas últimas, aquellas en las que por naturaleza, deberían estar incorporados los impuestos, a las sucesiones. Sin embargo de lo cual tanto la doctrina como los conceptos legalistas de renta han incorporado esta variable en la concepción de renta haciendo que este supuesto deje de ser en la mayoría de los casos un impuesto especial de tipo patrimonial y sea más bien un impuesto especial tipo renta, a este particular nos referiremos más adelante en este mismo estudio.

Teóricamente se puede afirmar que la imposición patrimonial precisamente por gravar rentas virtuales y no efectivas cumple con el principio que la doctrina italiana denominado “productivista”⁷¹ y que consiste en premiar a los contribuyentes que poseen capitales productivos y en castigar a aquellos que poseen fondos inactivos o bienes improductivos o poco productivos.⁷²

Cabe señalar que los impuestos patrimoniales no pueden ser ni sustitutos ni equivalentes de los impuestos a la renta; no obstante, esto no resta la necesidad de que en aquellos estados en los que ambos tipos tributarios se encuentren vigentes, de regular apropiadamente el hecho generador en cada uno, a fin de evitar doble o reiterada imposición interna, lo cual podría complicar aún más el panorama, cuando se trate el tema de la doble imposición internacional.

⁶⁹ Jarach, “*Finanzas Públicas*”, 446.

⁷⁰ En ese mismo sentido plantea un conjunto de ejemplos tales como “el propietario de tierras incultas es inducido a su cultivo o, en el caso de imposibilidad de hacerlo, a enajenarlas total o parcialmente para utilizar productivamente el dinero obtenido por la venta. El propietario de dinero o fondos inactivos tiene incentivos para su inversión. Nada de ello acontece con el impuesto a la renta para el cual todas estas situaciones están fuera de su alcance”. *Ibid.*

⁷¹ En ese sentido Einaudi, *Mitos y paradigmas de la justicia tributaria*, texto original en idioma italiano *Miti e Paradossi della Giustizia Tributaria*, 3era ed. (Turin: Padova, 1959).

⁷² Jarach, “*Finanzas Públicas*”, 447. Ver en el mismo sentido Cesare Cosciani, *Principios de ciencia de la hacienda*, trad. Vicente Arche Domingo y J. García Añoveros (Madrid: Edit. Rev. Derecho Financiero, 1960), 216-217. Texto original en idioma italiano *Istituzioni di Scienza delle Finanze*.

1.3.1. Aproximación conceptual al patrimonio

Su origen etimológico viene del latín *patrimonium* y significa “los bienes o el conjunto de cosas corporales que el hijo adquiere por herencia de sus ascendientes, y en sentido figurado significa todos los bienes que pertenecen a una persona adquiridos por cualquier título”⁷³.

La Real Academia de la Lengua diccionario usual ha definido al patrimonio desde distintas ópticas e inicia precisamente con aquel conjunto de bienes denominados “hacienda” que han sido heredados, a continuación todas las definiciones:

1. m. Hacienda que alguien ha heredado de sus ascendientes.
2. m. Conjunto de los bienes y derechos propios adquiridos por cualquier título.
3. m. Patrimonialidad.
4. m. Der. Conjunto de bienes pertenecientes a una persona natural o jurídica, o afectos a un fin, susceptibles de estimación económica⁷⁴.

Cada una de estas definiciones en forma individual son profundamente insuficientes para comprender el patrimonio en su real magnitud; sin embargo, algo que no debe omitirse es el hecho fundamental de que el patrimonio está ligado tanto etimológicamente como conceptualmente a la herencia; es decir que de alguna manera, una de las características del patrimonio es el hecho de que este puede heredarse transmitiendo así los derechos de un titular a otro.

Desde el punto de vista impositivo esto implica una transmisión de dominio a título gratuito, que debe ser objeto de imposición a través de un tributo; de qué tipo, ya se verá más adelante. Por el momento es necesario aproximarnos más a un concepto amplio de patrimonio.

De acuerdo con José Joaquín Herrera Villanueva:

Tradicionalmente se ha definido el patrimonio como un atributo de la personalidad consistente en un conjunto de bienes, derechos, deberes y obligaciones, susceptibles de apreciación pecuniaria, es decir, valuables en dinero que constituyen una universalidad jurídica.

Es oportuno señalar [...] Que el patrimonio exclusivamente está conformado por bienes, es decir, derechos reales, derechos personales, obligaciones reales, obligaciones personales y cargas, susceptibles de valuación pecuniaria.⁷⁵

⁷³ José Joaquín Herrera Villanueva, “El Patrimonio”, *Revista Mexicana de Derecho*, n.º 16, 68 (2015).

⁷⁴ Real Academia de la Lengua. Diccionario de la Lengua Española, Edición del Tricentenario, accedido 9 de agosto de 2017, <http://dle.rae.es/?id=SBOxisN>.

⁷⁵ Villanueva, *El patrimonio*, 69.

Una definición contemporánea de patrimonio a efectos de esta investigación debe ser una de tipo jurídico, en ese sentido, podemos mencionar la definición de Castán que manifiesta: “el patrimonio, entendido como un conjunto de relaciones jurídicas, tanto pasivas como activas, valuables en dinero, que corresponden a un sujeto”.⁷⁶

El patrimonio ha de entenderse como “una sola comunidad sobre la universalidad de los bienes y los derechos. Los titulares lo son del todo considerando unitariamente sin corresponderles una participación concreta en cada uno de los bienes y derechos”.⁷⁷

Por lo tanto, desde el punto de vista impositivo, patrimonio es todo bien y derecho que atribuida la titularidad a un sujeto constituye un objeto de imposición bien sea por la pertenencia, titularidad y/o posesión, así como por la transferencia o transmisión del dominio y por tanto de todos los derechos a un nuevo titular.

1.3.2. Supuestos de imposición por patrimonio

De acuerdo con Dino Jarach un impuesto sobre el patrimonio global de la persona física equivale a un impuesto sobre su renta neta virtual o abstracta pero no sobre su renta efectiva, de esta premisa básica se derivan muchas consecuencias de caracteres peculiares del impuesto; el patrimonio como también los elementos de juicio que pueden determinar la elección de este instrumento de tributación en lugar del impuesto a la renta o al lado de este y en lugar de un aumento del mismo o viceversa siguiendo pues con algunas variantes.⁷⁸

Como ya se había dicho anteriormente el patrimonio tiene una característica general y es el hecho de que por la universalidad y la titularidad del mismo puede generar distintos tipos de impuestos. Para empezar se puede mencionar a los impuestos ordinarios al patrimonio también conocido en doctrina como el impuesto sobre el patrimonio neto; así se puede configurar impuestos extraordinarios al patrimonio, que tal como su nombre lo indica gravan acrecimientos patrimoniales de naturaleza extraordinaria, por ejemplo la ganancia extraordinaria por el incremento de la plusvalía de bienes inmuebles.

⁷⁶ José Castán Tobeñas, *Derecho civil español común y foral* (Madrid: Reus, 1975), 144.

⁷⁷ Tribunal Supremo Español, *Sentencia* 461/2004, de TS, Sala 1ª, de lo Civil, 28 de Mayo de 2004.

⁷⁸ Jarach, “*Finanzas Públicas*”, 446.

Los dos primeros supuestos descritos, funcionan bajo la lógica de la titularidad y permanencia del patrimonio bajo la titularidad de una misma persona; ahora bien, existe también la posibilidad de configurar impuestos patrimoniales que partan del supuesto de la transferencia de la titularidad del patrimonio.

Partiendo de esta premisa la transferencia de la titularidad de un patrimonio de un titular a otro puede realizarse bajo dos modalidades; la primera a título oneroso, es decir aquella en la que existe una contraprestación, por parte de quien recibe la titularidad de dicho patrimonio en favor del antiguo titular.

En la segunda modalidad se encuentran todas aquellas transferencias de dominio a título gratuito, aquellas en las que el cambio de titularidad se realiza sin contrapartida por parte de quien recibe un patrimonio que desde el punto de vista impositivo es un nuevo patrimonio, y que por el principio de la universalidad, se funde con el patrimonio preexistente del nuevo titular.

En ese sentido, a diferencia de la renta como objeto de imposición, que teniendo innumerables definiciones y teorías detrás de tales concepciones, la tributación por rentas tiende a ser bastante simple, toda vez que lo que importa no es la fuente de la renta sino quien la percibe. Por lo tanto deben pagar impuesto a la renta por la fuente que sea, las personas naturales y las sociedades, estableciendo así al menos en sede teórica dos impuestos; un impuesto a la renta de las personas físicas y un impuesto a la renta de las sociedades.

Por su parte, el patrimonio como objeto de imposición puede ser objeto de múltiples impuestos, cada uno relacionado a distintas acciones del titular del patrimonio; así, la sola posesión o tenencia puede ser objeto de un impuesto generalmente llamado sobre el patrimonio neto, los acrecimientos patrimoniales de un patrimonio preexistente pueden ser objeto de un impuesto extraordinario al patrimonio, usualmente denominado impuesto a las ganancias extraordinarias - aquí cabe señalar que aunque pocas, algunas legislaciones, por ejemplo la colombiana, incorporan dentro de este supuesto a las sucesiones-; así también, la posesión de determinados bienes puede dar lugar al pago analizado de determinados impuestos, aquí por ejemplo podemos citar aquellos denominados prediales, dirigidos a los titulares de bienes inmuebles, a esta gama de impuestos se debe agregar aquellas tasas y contribuciones de mejoras a los que se encuentran obligados los titulares de bienes inmuebles cuando la administración territorial se encuentra prestando algún servicio o ha realizado alguna obra.

Además las transferencias de dominio pueden ser objeto de diversos impuestos bien sea que se trate de aquellas a título oneroso o a título gratuito, por ejemplo aquí podemos citar los impuestos de alcabala que se deben pagar por la transferencia de bienes inmuebles, también existen impuestos especiales para la transferencia de determinados bienes muebles por ejemplo los vehículos y automotores.

Los casos citados son apenas una muestra de la gran cantidad de impuestos patrimoniales que un régimen tributario puede configurar a fin de gravar hechos generadores que reflejan distintas manifestaciones de la capacidad contributiva de los ciudadanos cuando a estos se les ha atribuido y de manera legal se les reconoce un patrimonio.

Se cierra este capítulo partiendo de la idea fundamental de que el patrimonio está directamente vinculado a la herencia, y por tanto el derecho a heredar, en ese sentido, al menos desde un punto de vista lógico, el impuesto que se establezca por la percepción de una herencia donación o legado, debería responder a la naturaleza del objeto imponible predominante, es decir del patrimonio. Sin perjuicio de lo anotado, luego de una amplia revisión de la doctrina sobre la renta y las distintas posiciones teóricas, sabemos que si bien la renta y el patrimonio son dos objetos imponibles diferentes, los mismos se encuentran relacionados, bien sea que se trate de que la renta ayuda a adquirir, preservar y aumentar el patrimonio, o debido a que el patrimonio productivo permite generar rentas; por lo tanto, no nos sorprende que en algunas legislaciones las herencias, legados y donaciones sean considerados como un tipo de renta y por tanto su tratamiento impositivo sea atendiendo a dicho objeto imponible y no al predominante.

En ese sentido en el siguiente capítulo se analizará a la herencia, donación y legados, tanto desde un punto de vista civil que nos permita comprender el contenido del hecho generador, así como los elementos tanto materiales como formales del tributo, a fin de determinar el mecanismo más apropiado para garantizar una imposición justa.

Capítulo II

Herencias, legados y donaciones como objeto de imposición

Como colofón del capítulo anterior se afirmó que el patrimonio, es decir ese conjunto de bienes, títulos y derechos que le son propios a una persona, tienen como característica especial el hecho de que pueden heredarse, de hecho desde el punto de vista etimológico el patrimonio es en sí mismo una herencia, y por lo tanto es un objeto imponible que puede ser objeto de imposición bien sea por la titularidad, o por la transferencia o transmisión de dominio; en ese sentido el patrimonio del que se es titular cuando es productivo, produce renta, y esta constituye un objeto de imposición diferente, pues ya no se trata de la mera titularidad, es decir, no es acerca del patrimonio, se trata de la rentabilidad del mismo.

Ahora bien, cuando se trata de la transferencia de la titularidad, esta puede ser a título gratuito o a título oneroso, constituyendo dos hechos generadores diferentes, en aquellos a título oneroso, básicamente se tributa por la transformación de un patrimonio por otro, por ejemplo el capital efectivo o el capital ahorrado convertido en activos mediante la adquisición de bienes, en estos casos no cabe duda que tanto el objeto imponible como el hecho generador tienen naturaleza patrimonial, y su tratamiento impositivo debe ser conforme dicha naturaleza.

Por otro lado, las transferencias a título gratuito dentro de las que se encuentran a las sucesiones y donaciones no implican transformación del patrimonio, sino más bien conformación de patrimonio inicial o acrecentamiento de patrimonio preexistente, es en este punto en el que la doctrina se ha dividido, pues bien podría afirmarse que este tipo de acrecentamiento al tener como objeto imponible al patrimonio, el hecho generador que grave con impuestos, debe tener asimismo un tratamiento impositivo conforme dicha naturaleza; sin embargo, existen sólidas posiciones teóricas que defienden al acrecentamiento patrimonial como un tipo de renta, por tanto los tributos que gravan estos hechos generadores tienen una naturaleza distinta a la de aquellos que se apegan a la naturaleza del objeto imponible “patrimonio”.

Para comprender de mejor manera estas posiciones teóricas es preciso distinguir entre los distintos tipos de rentas conforme a la doctrina.

2.1 Aproximación conceptual

Previo a determinar cuál es el tratamiento impositivo que tanto desde la doctrina como del concepto legalista ha merecido las herencias, legados y donaciones, es importante definir claramente cada uno de estos términos, pues cada uno de ellos es al propio tiempo un hecho generador con características propias, lo cual a su vez genera tratamientos impositivos tal vez no diferentes, pero sí con elementos puntuales.

2.1.1 Sucesión, herencia y legado

Para conceptualizar de manera apropiada estos términos habré de remitirme a doctrina civilista, no hacía la doctrina tributaria que como sabemos puede definir y caracterizar términos para garantizar que los hechos generadores alcancen a su vez varios hechos económicos.

La doctrina civilista a la que me refiero se conoce como “derecho de sucesiones” y es tratada en los códigos y leyes civiles siempre de manera autónoma; Carlos Lasarte afirma que “admitida la sucesión mortis causa, es obvio que de existir un conjunto de reglas que regulan la suerte y el destino de los bienes y derechos pertenecientes a quienes fallecen y que tal conjunto de reglas constituye el derecho de sucesiones”; el mismo autor señala que propiamente hablando “el derecho de sucesiones (también denominado derecho hereditario, derecho sucesorio o, con menor concisión pero mayor precisión, derecho de sucesiones por causa de muerte) en cuanto atiende a la regulación jurídico-privada del fenómeno hereditario, es indudablemente derecho privado en general y, en particular, una de las partes integrantes del derecho civil.”⁷⁹

Aunque realmente es importante señalar que esta materia tan particular y especial como lo es el derecho civil, es decir derecho privado, tiene una directa relación cuando se trata de la parte impositiva con el derecho financiero y tributario, que no es otro que derecho público; por tanto al menos a efectos de esta imposición, el clásico divorcio y separación que como consecuencia de autonomía científica proclaman tanto el derecho privado como el derecho público, pierde fuerza y hace tambalear los argumentos epistemológicos de la autonomía. De hecho es precisamente producto del divorcio entre ambas ramas del derecho -dicho sea de paso tiene su origen en los

⁷⁹ Carlos Lasarte, *Derecho de sucesiones. Principios de Derecho Civil VII* (Madrid: Marcial Ponds, 2016), 4.

principios de la familia jurídica germano románica- que ciertos institutos tributarios no guardan relación con la verdadera naturaleza de institutos civiles que son objeto de imposición.

Por ello se procede a continuación a describir desde el punto de vista civil aquellos institutos que desde la perspectiva fiscal incluyen hechos generadores.

2.1.1.1 Sucesión

El termino sucesión proviene del latín *successio, -ōnis*, que ha sido definido desde diversas ópticas. En primer lugar como el “hecho de ir detrás alguien o algo en el espacio o en el tiempo; en segundo lugar como el “conjunto de personas, cosas o hechos que se siguen unos a otros”; en tercer lugar como la “sustitución de alguien en un lugar o en el desempeño de una función”, en cuarto lugar como la “recepción de los bienes de otra persona como heredero o legatario de ella”; en quinto lugar como “el conjunto de los hijos de una persona y, por ext. –probablemente por extensión- de los descendientes”; y, finalmente como el “conjunto ordenado de términos que cumplen una ley determinada.”⁸⁰

De todas estas definiciones, la más representativa es la cuarta, que hace relación a la sucesión como la recepción de bienes de su antiguo titular a nuevos titulares que tienen la condición de herederos o legatarios, acepción que guarda también relación con la quinta definición en relación a que la sucesión puede beneficiar tanto a hijos de una persona y por extensión a sus descendientes; sin perjuicio de lo anotado, esta definición resulta limitada considerando que las personas dentro del marco de la legalidad pueden asignar una parte del acervo sucesorio a terceras personas no necesariamente vinculadas consanguíneamente.

Por cuanto estas definiciones son insuficientes es preciso recurrir a la doctrina para encontrar una definición y descripción que sean adecuadas, en ese sentido nos remitimos nuevamente a Carlos Lasarte quien señala:

El fenómeno de la sucesión mortis causa es, naturalmente, el generado por el fallecimiento de una persona, pues al desaparecer ésta el conjunto de las relaciones jurídicas a ella imputables quedas sin titular, planteando el problema de qué ocurrirá con los bienes y derechos de que era titular, así como las deudas y obligaciones que dicha persona tenía asumidas o que se han producido

⁸⁰ Real Academia de la Lengua. *Diccionario de la Lengua Española, Edición del Tricentenario*, accedido 9 de agosto de 2017, <http://dle.rae.es/?id=Yc72NJZ>.

precisamente por su muerte (gastos del entierro y funeral, última enfermedad en su caso, es que las mortuorias, etc.).

Dicha cuestión, en términos lógicos, puede abordarse desde distintos puntos de vista, bien sea considerando que, de una forma u otra, toda persona tiene sucesores (que eso sub-entrarán, por tanto, en la posición del difunto) o bien negando que realmente una vez muerto alguien, sea necesario designar sucesores propiamente dichos, pues su estructura política correspondiente se encargará de atender con carácter general todas las consecuencias que genera el fallecimiento de cualquiera.⁸¹

Si quisiéramos desarrollar un análisis profundo de la sucesión estaríamos en capacidad de producir varios tomos de derecho sucesorio, sin embargo a efectos de esta investigación interesa únicamente tener claro dos aspectos. Primero, la sucesión es un fenómeno que se genera una vez acaecida la muerte de una persona denominada “causante”, por el que los herederos y legatarios según corresponda reciben el patrimonio de aquel, se convierten en los nuevos titulares de derechos y obligaciones.

En segundo lugar, la sucesión se produce de diversas formas, esto debido a que si bien el causante en vida tiene la capacidad de ejercer su voluntad para asignar su patrimonio entre un determinado grupo de beneficiarios, no obstante, debe hacerlo dentro del marco de lo permisible conforme a las reglas del derecho civil vigente; así también, la muerte podría llegar al causante previamente a la manifestación expresa de su voluntad, en cuyo caso la suerte de su patrimonio ya está dictaminado en forma general en las leyes, por lo tanto la sucesión puede ser testamentaria, intestada, o por medio de un acto jurídico de donación —imputable a la herencia—.

a) Voluntad del causante: Testamento

Considerando que toda persona tiene el derecho de administrar en vida su patrimonio dentro de las normas del derecho civil, como parte del derecho al libre albedrío, toda persona tiene derecho a disponer de su patrimonio, considerando como uno de los elementos de la voluntad, la predeterminación de las decisiones respecto al destino del patrimonio con posterioridad a su fallecimiento.

El ejercicio de esta voluntad del causante se instrumenta a través de un documento que se denomina testamento, el mismo que debe redactarse aplicando un conjunto de normas y reglas previstas en la legislación. El testamento del latín *testamentum* se define como la “declaración que

⁸¹ Lasarte, “*Derecho de sucesiones*”, 5.

de su última voluntad hace alguien, disponiendo de bienes y de asuntos que le atañen para después de su muerte”; es por tanto un “documento donde consta en forma legal la voluntad del testador”⁸² y sobre este se puede afirmar que implica:

Facultad de disponer *mortis causa* tiene a su favor, en primer lugar, el consentimiento universal en el tiempo y en el espacio. Su fundamento en el derecho de propiedad cuya esencia consiste precisamente en la facultad de disponer y, después, en la institución de la familia, ósea esa sociedad natural que impone a los padres el deber de proveer a su existencia y a la formación y educación de los hijos, no solamente durante la vida de los progenitores sino, hasta donde es posible, aún en caso de su fallecimiento.⁸³

El testamento es un documento jurídico que se caracteriza por contener una manifestación de voluntad que se encuentra limitada únicamente por un conjunto de reglas que garantizan el derecho a heredar —sobre este profundizaremos más adelante, pues tiene relación con un derecho más amplio como es el de la propiedad— que tiene fundamento en la familia y sus miembros como titulares de derechos.

El testamento como acto jurídico tiene un conjunto de características que se resumen a continuación: a) es un acto jurídico unilateral, porque el otorgante es únicamente el testador y desde el momento de su otorgamiento tiene todos los elementos constitutivos necesarios para su existencia; b) es un acto para después de la muerte, *mortis causa* pues del evento de la muerte actúa como condición para la relevancia jurídica externa del acto, la muerte determina el comienzo de los efectos y no es necesaria la separación de los sucesores; c) para el autor del acto, el testamento es un acto jurídico perfecto y completo, que puede revocarse; sin embargo, frente a los terceros y beneficiarios, no tiene efecto alguno antes de la muerte del testador; d) en vida del otorgante se prohíbe al notario permitir la inspección del testamento o suministrar copia auténtica o simple a quien no sea el testador o su apoderado especial, fallecido el causante sólo quienes son parte legítima pueden obtener copia; e) es un acto personalísimo, que no puede hacerse por representante, significa que no pueden testar dos o más personas en el mismo instrumento; f) es un acto de “última voluntad” porque la voluntad del testador contenida en el testamento es definitiva mientras no lo revoque; g) es esencialmente revocable *en vida del causante por un acto asimismo de su voluntad*; h) es un acto libre; i) por su naturaleza es un acto de disposición de

⁸² Real Academia de la Lengua. *Diccionario de la Lengua Española, Edición del Tricentenario*, accedido 9 de agosto de 2017, <http://dle.rae.es/?id=ZetSma8>.

⁸³ José Arce y Cervantes, *De las sucesiones* (México D.F.: Porrúa, 2008), 35.

bienes, en la gran mayoría de los casos el testamento es un acto por el que el testador instituye a las personas que a su muerte recibirán sus bienes, herederos y legatarios; y, j) es un acto solemne pues sólo puede otorgarse en alguna de las formas que legítimamente *establece la legislación*.⁸⁴

Desde el punto de vista tributario el testamento surte efectos una vez que se realiza su apertura constituyendo este acto salvo variaciones mínimas conforme la legislación, en el hecho generador del tributo.

b) La sucesión intestada

A falta de un acto expreso de voluntad las reglas del derecho civil surten un carácter supletorio a efectos de determinar los beneficiarios de la sucesión *mortis causa* de un causante cuyo patrimonio debe obligatoriamente transmitirse.

... para el caso de inexistencia o insuficiencia de la sucesión testamentaria y aunque exista el sistema legitimario [...] *el sistema normativo* (y en general todos) considera oportuno establecer, como cierre del sistema de ordenación de la sucesión *mortis causa*, la determinación excelente de los sucesores del difunto.

La propia ley, pues, como último recurso designa a los sucesores de quien, por las razones que fuere, no ha deseado ejercitar su libertad testamentaria; tal designación beneficia, junto al cónyuge viudo en su caso, a los familiares en línea recta con exclusión de los ascendientes en caso de haber descendientes, y puede llegar hasta los parientes colaterales. Finalmente ante la inexistencia de familiares, ocupará la posición de heredero el Estado.⁸⁵

Así la sucesión intestada tiene lugar en personas cuyo derecho a la herencia le asiste de manera natural, ya sea que se trate por el vínculo de la consanguinidad o por el contrato matrimonial, en ese sentido solamente pueden ser beneficiarios de la sucesión intestada aquellas personas que de acuerdo con la ley tengan un derecho reconocido, por lo tanto serán herederos de forma natural los hijos del causante, los ascendientes y descendientes en los grados que la ley determine, y los demás parientes que por consanguinidad tengan un vínculo biológico-genético legalmente reconocido, también tiene derecho aunque con reglas especiales el cónyuge del

⁸⁴ Resumen de las características determinadas por Javier Arce Gargollo, *El Testamento*, (México D.F.: UNAM-Colegio de Notarios del Distrito Federal, 2011). 9-11. Las características b) y c) se apoya en Juan B. Jordano Barea, *Interpretación del testamento* (Madrid: Bosch, 1958), 37 y 38 respectivamente.

⁸⁵ Lasarte, “*Derecho de sucesiones*”, 6, 7.

causante por efectos del contrato matrimonial, y a falta de cualquiera de estos beneficiarios el Estado, conocido en la doctrina como el “sobrino de mejor calidad”.

Si bien no interesa revisar más doctrina sobre la sucesión intestada, es preciso aclarar en este momento, que dependiendo el grado de consanguinidad del beneficiario, si bien desde el punto de vista civil no es importante quien se beneficia de la sucesión intestada siempre y cuando haya una transferencia del patrimonio, desde el punto de vista tributario el grado de consanguinidad, es decir la cercanía biológica con el causante, puede dar lugar a una mayor o menor cantidad de beneficios tributarios, pues mientras más cercanos el vínculo menor será la cantidad del tributo a pagar, mientras que a mayor lejanía biológica con el causante, los beneficios tributarios tienden a disminuir, y por tanto el pago del tributo tiende a ser más alto; esto debido una relación de proporcionalidad inversa entre el derecho a heredar y la obligación de pagar los tributos proporcionalmente; es decir que a mayor derecho menor el monto de la obligación, mientras que a menor derecho mayor es el monto de la obligación.

En el ámbito civil se diferencian al heredero del legatario precisamente por efecto de la modalidad de sucesión. Así “frente al heredero, el legatario tal es, por tanto, un mero sucesor a título particular en el doble sentido que sólo resulta beneficiado por la atribución testamentaria de derechos de carácter singular que recaen sobre bienes y/o derechos concretos de la herencia (o que, sin serlo, recaen sobre los seres) y que, en general, puede desentenderse de la suerte de la herencia en su conjunto, al menos respecto de las deudas hereditarias pues no es responsable de ellas”.⁸⁶

Finalmente es preciso señalar que la sucesión puede ser tanto a título universal como a título particular, esto a efectos de esta investigación tiene incidencia en la materia fiscal por cuanto usualmente el tributo por la percepción de herencias, legados y donaciones, genera efectos individuales en cada uno de los herederos obligatorios dependiendo la cuantía de la herencia recibida, por lo tanto la sucesión a título universal es decir de la totalidad del patrimonio, cuando se trata de un solo beneficiario tiene alta incidencia en la economía del contribuyente, mientras que en aquellas asignaciones a título particular, es decir cuando la asignación específica en una

⁸⁶ Aunque no es propiamente el objeto de estudio en esta investigación se debe aclarar que “las señaladas no son las únicas diferencias existentes entre ambas categorías de sucesores y, de otra parte, no dejan de existir supuestos problemáticos o *zonas grises* que arrojan incógnitas sobre tales afirmaciones y generales indicadas. Entre estos últimos sobresalen el eventual legado de parte alícuota y la institución de heredero en cosa cierta que ponen en cuestión la vi partición legislativa de los sucesores, pero [...] en lo fundamental, más que la crisis o negación de las categorías de heredero delegatario lo que plantean son cuestiones de interpretación testamentaria”. Carlos Lasarte, “*Derecho de sucesiones*”, 7.

cuantía determinada, para un beneficiario en concreto, el efecto tributario dista considerablemente de la sucesión a título universal, por cuanto al menos desde el punto de vista teórico, dividido que ha sido el patrimonio en hijuelas, los montos del tributo, son menores en cuantía, y por lo tanto tienen menor incidencia en la economía del contribuyente.

2.1.2 Herencia

El termino herencia proviene del latín *haerentia*, -neutro plural del participio activo del *haerēre* que significa “estar adherido” ha sido definido en primer lugar como el “derecho a heredar; en segundo lugar como el “conjunto de bienes, derechos y obligaciones que, al morir alguien, son transmisibles a sus herederos o a sus legatarios”, en tercer lugar como el “conjunto de caracteres que los seres vivos reciben de sus progenitores; en cuarto lugar como “rasgo o rasgos morales, científicos, ideológicos, etc., que, habiendo caracterizado a alguien, continúan advirtiéndose en sus descendientes o continuadores; y finalmente como “rasgos o circunstancias de índole cultural, social, económica, etc., que influyen en un momento histórico procedentes de otros momentos anteriores”.⁸⁷

De estas diferencias merece especial atención tanto aquella que ha definido a la herencia como el conjunto de bienes derechos y obligaciones que se transmiten a la muerte de alguien, también es fundamental la moderna concepción en calidad de “derecho”, es decir, como una característica intrínseca de la personalidad; esta concepción permite establecer un vínculo directo entre el elemento subjetivo del patrimonio -la personalidad- con el elemento material de la propiedad, como una característica transferible; es decir, que por efectos de la herencia el elemento objetivo del patrimonio se mantiene por el principio de universalidad, mas, se modifica el elemento subjetivo del mismo.

Al hablar, genéricamente, del «derecho a la herencia» (como lo hace la constitución, por ejemplo) o recurrir expresiones similares, es evidente que se está utilizando el término «herencia» en un sentido amplio, equivalente a la propia sucesión *mortis causa* o, en definitiva, al hecho (o derecho) de suceder. Esto es, al fenómeno hereditario en su conjunto. A nosotros, sin embargo una vez acreditada la existencia de la herencia o de la sucesión *mortis causa* o del derecho subjetivo a heredar, como idea o concepto general, no sabe interesar mucho más precisar que se

⁸⁷ Real Academia de la Lengua. *Diccionario de la Lengua Española, Edición del Tricentenario*, accedido 9 de agosto de 2017, <http://dle.rae.es/?id=KCSxJPx>.

entiende por herencias sentido objetivo, pues tal planteamiento es el que respondería a una pregunta importante: ¿qué es lo que se hereda?.⁸⁸

La herencia en un sentido objetivo desde un punto de vista técnico, tanto jurídico como contable equivale a la masa hereditaria, es decir a la totalidad del acervo sucesorio; en otras palabras a la totalidad de bienes y derechos dejados por el causante en calidad de su patrimonio.

La determinación clara y concisa de aquello que se puede heredar está determinada en las leyes de cada Estado, dependiendo el desarrollo normativo que se llevaba la materia, la herencia puede consistir en bienes muebles e inmuebles derechos reales, acciones y similares, e inclusive abarcar derechos morales de explotación de la propiedad intelectual propiedad intelectual, patrimonio genético, patrimonio cultural, etc. Se debe aclarar que en lo relativo a derechos forman parte de la herencia únicamente aquellos que no contengan a la muerte como causa de extinción.

Así, la herencia conserva las principales características que Aubry y Rau⁸⁹ determinaron en su teoría para el patrimonio; en primer lugar se le atribuyen a la “personalidad” del causante y por los efectos de la sucesión le serán atribuidos a la personalidad de los herederos y legatarios; y en segundo lugar, que la herencia es así mismo “universal”; es decir que el acervo sucesorio “es uno solo”, por cuanto constituye el patrimonio del causante; y solamente hasta que la sucesión surta efectos jurídicos y solo en caso de que exista dos o más beneficiarios, se realizará una partición, lo cual implica que asignada y adjudicadas las porciones hereditarias, el elemento objetivo ha dejado de ser “uno solo” y ha dado lugar a la formación de “nuevos patrimonios” o se habrá sumado a “patrimonios preexistentes” generando un efecto de acrecimiento.

2.1.3 Legado

El término legado proviene del latín *legātum* y se define en forma general como “aquello que se deja o transmite a los sucesores, sea cosa material o inmaterial” y en forma específica como la “disposición legalmente formalizada que de un bien o de una parte del conjunto de sus bienes hace el testador a favor de alguien y que debe ser respetada por el heredero o herederos”.⁹⁰

⁸⁸ Lasarte, “*Derecho de sucesiones*”, 7.

⁸⁹ Ver Aubry et Rau, Teoría del patrimonio, http://droit.wester.ouisse.free.fr/textes/TD_biens/aubry_et_rau.pdf.

⁹⁰ Real Academia de la Lengua. *Diccionario de la Lengua Española, Edición del Tricentenario*, accedido 9 de agosto de 2017, <http://dle.rae.es/?id=N3sRlq9|N3sqQho>.

Por lo tanto, por una parte queda claro que heredero es quien tiene un derecho, y legatario es una persona que teniendo o no un derecho, se le asigna mediante testamento, un patrimonio determinado, es decir únicamente mediante sucesión a título particular. En ese sentido, mientras que la herencia es general y universal de todo el patrimonio del causante, el legado constituye una porción especialmente asignada a un legatario.

Como bien lo señala Lasarte en forma general se habla de *herencia* y por tanto de *heredero* cuando la sucesión se da a título universal, mientras que se habla de *legado* y por tanto de *legatario* cuando la sucesión se da a título particular; sin embargo, “existe una gran dificultad en reconducir a un concepto unitario la inmensa variedad de formas que el legado puede revestir, así como sus distintas funciones económicas”. Por lo tanto cabría pensar que “el legatario va a resultar simplemente favorecido por una disposición particular del testador, quien negándole la cualidad de heredero, le atribuye bienes concretos del haber hereditario”.⁹¹ En relación a este comentario se debe aclarar que al darle un trato diferenciado, sea para aumentar o disminuir la cuantía de la porción que originalmente le correspondía como heredero, se le estaría negando tal condición.

Por lo tanto en lugar de definir legado⁹² la doctrina se ha venido ocupando de estudiar el elemento subjetivo y de delimitar con la mayor precisión posible las características de legado; así, con Lasarte se afirma:

En primer lugar, interesa resaltar que la institución de los legados sólo puede llevarse a cabo mediante testamento. Por lo tanto, la existencia de legado es extraña a la sucesión intestada y a la sucesión forzosa o legítima. El legado pues, es inicialmente un acto voluntario del testador, quien, por lo tanto, puede revocarlo libremente en cualquier momento.

El legado ha de tener necesariamente contenido jurídico-patrimonial, sin que su institución pueda limitarse a meras recomendaciones, expresiones de afecto o consideraciones de parecida índole. Debiendo existir pues una atribución jurídico-patrimonial, salvo en el supuesto [...] De que la carga impuesta a legados la agotara por completo, tendencialmente [...] el legado es también un acto de liberalidad.⁹³

⁹¹ Lasarte, “*Derecho de sucesiones*”, 124.

⁹² Un trabajo interesante sobre legado se puede revisar en Juan Roca Guillamon, *Sobre el concepto del legado* (Granada: Universidad de Granada, 1983), 145-166. Versión electrónica disponible en: https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/55033/1/Anales_Fac_Derecho_03-04_08.pdf

⁹³ Lasarte, “*Derecho de sucesiones*”, 125.

La diferenciación entre heredero y legatario desde el punto de vista civil si bien ha sido profundamente debatida, no tiene mayores implicaciones, salvo por el hecho de que efectuara una asignación por parte del causante en ejercicio pleno de su voluntad, los herederos es decir los beneficiarios naturales, siempre y cuando no se vean perjudicados, -y para ello están las reglas testamentarias- están obligados a respetar la voluntad del causante; sin embargo, desde el punto de vista tributario la diferencia es sustancial, pues toda vez que una asignación a título universal, implica una carga tributaria usualmente alta, la obligación de pagar los tributos una vez que se ha hecho efectiva la sucesión, tienen fundamento en el derecho a heredar; mientras que, el legatario o bien es una persona que de forma natural no tenía derecho a heredar, o bien se trata de un heredero, al cual se le desea mejorar su situación respecto de los demás. En ese sentido en el primer supuesto, la obligación de tributar, no es correlativa de un derecho, al menos no del derecho a heredar, tal vez en todo caso, al derecho a acrecentar el patrimonio; mientras que, en el segundo supuesto, se produce una variación en la obligación de tributar, que se hace evidente en la cuantía del tributo, por efecto de una mutación, en su derecho a heredar.

2.1.4 Donación imputable a la herencia

En este punto merece la pena señalar que nos hemos de referir en esta investigación en términos generales a la donación para evitar repetir en el texto la expresión *donación imputable a la herencia* — mortis causa (por esencia revocables) y no la referidas a las donaciones inter vivos (irrevocables)—, sin embargo, debe estar claro que la donación, es decir ese acto de transferencia patrimonial a un donatario sin que exista una contrapartida en favor del donante, puede ser de dos tipos: el primero, a terceros sin ningún tipo de vinculación al derecho a la herencia; y, el segundo, a beneficiarios, con un evidente y manifiesto *derecho a heredar* del donante, hace que la donación, constituye un acto jurídico previo, de entrega anticipada a la sucesión *mortis causa* de patrimonio. Por lo tanto en esta investigación, únicamente se hará referencia a la donación imputable a la herencia, por cuanto el objeto de estudio sobre los tributos que por efecto de la sucesión pueden cobrarse a los beneficiarios.

2.1.5 El derecho a la herencia y su relación con el sistema de imposición

La conexión entre propiedad y herencia [...] No es desde luego nueva para el ordenamiento jurídico ni para los *ius privatistas*;⁹⁴ existe pues tanto un derecho a la propiedad, como un derecho a heredar, en ese sentido los derechos suelen ser correlativos de obligaciones, por ejemplo el derecho a tener un trabajo digno, tiene como una de sus tantas contrapartidas, la obligación de tributar, por las rentas percibidas por efecto del trabajo; así, el derecho a tener propiedad privada tiene entre sus contrapartidas, en primer lugar garantizar el fin social de la propiedad, y en segundo lugar pagar los tributos a los que dé lugar la titularidad, por lo tanto el derecho a heredar, que es una derivación del derecho a la propiedad, tiene como contrapartida el deber de pagar tributos a la transferencia o transmisión de dominio a título gratuito.

Ahora bien, el derecho a la propiedad y por tanto, el derecho a heredar no son derechos que hayan sido siempre reconocidos y garantizados, su reconocimiento es producto de una evolución de los Estados luego de procesos sociales que configuraron los sistemas democráticos y la liberalización de la economía.

De acuerdo con Cesar García Novoa el Estado social, en tanto evolución del Estado democrático, debe entenderse como aquel que configura el deber de contribuir en el marco de una Constitución Financiera; las Constituciones garantizan el derecho a la propiedad y la visión del ordenamiento constitucional desde la perspectiva del Estado Social y no cuestiona este planteamiento, porque no niega el derecho de propiedad. En efecto dice el autor, todos los órdenes constitucionales, incluso desde la existencia de un Estado Social que propugna la relevancia de los intereses generales, reconocen y protegen el derecho de propiedad y el tributo coexiste con este reconocimiento.⁹⁵

⁹⁴ *Ibíd.*, 5.

⁹⁵ César García Novoa, “La doctrina del principio de solidaridad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano”, *Revista Peruana de Derecho Tributario – Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review*, n.º 11(2009), 18.

A criterio del autor las normas tributarias siguen siendo normas de injerencia, porque, a diferencia de las normas de derecho privado que presuponen la libertad de contratación y autonomía de la voluntad, son normas que limitan, junto con las penales, el ámbito de la libertad personal o económica del ciudadano.

Así, la Declaración Universal de los Derechos Humanos, en el artículo 17 establece: “1. Toda persona tiene derecho a la propiedad, individual y colectivamente; 2. Nadie será privado arbitrariamente de su propiedad”.⁹⁶

Además, el derecho a la propiedad ha sido reconocido por la Carta Europea de Derechos Fundamentales en los siguientes términos: “Artículo 17. Derecho a la propiedad. 1. Toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de sus bienes adquiridos legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos. Nadie puede ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstos en la ley y a cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida. El uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida que resulte necesario para el interés general”.

En el Primer Protocolo adicional incorporado al texto del Convenio Europeo de Derechos Humanos se lo reconoce en el artículo 1º de la siguiente forma: “Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causas de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho internacional”.

Los principios constitucionales que hoy en día rigen en el sistema propietístico de los particulares son: 1º reconocimiento del derecho a la propiedad privada y a la herencia; 2º sujeción a la ley y cumplimiento de una función social por parte de estos derechos, y 3º producción expropiatoria en aquellos casos en que la utilidad pública o el interés social lo aconsejen, mediante indemnización con arreglo a las leyes.⁹⁷

En ese sentido, particular importancia se confiere en materia tributaria al *derecho a la propiedad privada del contribuyente y el derecho a heredar*, pues se entiende que en calidad de derecho fundamental, tiene la misma jerarquía frente a los demás derechos fundamentales y el Estado está obligado a garantizar su protección; sin embargo, resulta en materia impositiva ser el más propenso a la vulneración, pues la función primaria de la Administración tributaria es la gestión y recaudación suficiente de tributos que permitan solventar el gasto público; más aún, cuando se ha constitucionalizado la suficiencia recaudatoria como principio, por lo que, el

⁹⁶ ONU Asamblea General de las Naciones Unidas. *Declaración Universal de los Derechos Humanos*, 10 de diciembre de 1948. Artículo 17.

⁹⁷ Miguel Ángel Martínez Lago, *Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad*, Gaceta Fiscal n.º 81, 1990, 157.

principio de no confiscatoriedad, se estatuye como límite connatural a la progresividad y recaudación excesiva que pueda derivar en confiscación.

El *derecho a heredar* es tan solo una de las derivaciones que el *derecho a la propiedad* conlleva, pues el titular de la propiedad, tiene derecho al uso, goce y disposición. Como parte del último mencionado está el *derecho a legar*; es decir, el derecho que tiene una persona a disponer de una parte de su patrimonio en favor de un tercero que o bien no tiene *derecho a heredar*, o bien quiere mejorar los beneficios que ya posea.

La propiedad y la herencia suelen ser vistas en sentido restringido, en el ámbito del derecho real; sin embargo, dada la naturaleza de la obligación tributaria y los diversos mecanismos coactivos para hacer efectivo el pago la propiedad a la que tiene derecho el contribuyente debe ser vista en un sentido más amplio, comprendido todo tipo de bienes y derechos, en definitiva de todo lo que tenga un valor económico,⁹⁸ y que por tanto pueda ser objeto de confiscación por la vía impositiva conforme ha sido seguirá siendo explicado a lo largo de esta investigación.

Ante tal riesgo, son indispensables especiales mecanismos de protección, la confiscación desde el punto de vista tributario no está restringida a la toma de propiedad privada sin indemnización, se puede incurrir en confiscación por la vía impositiva cuando la carga tributaria es tan fuerte, que el contribuyente se ve imposibilitado de cumplir de manera directa, teniendo que recurrir o bien a la enajenación total o parcial de los bienes que conforman el patrimonio, o bien a la deuda y configuración de garantías reales como hipotecas y prendas, todo ello con el efecto de la afectación, merma, partición, detrimento e inclusive pérdida de la propiedad.

Estos riesgos son particularmente altos en la imposición por efecto de la sucesión, sobre todo en aquellos que se configuran en la sucesión a título universal cuando los acervos sucesorios son altos y por tanto existe el riesgo de que el heredero o legatario, si bien este recibiendo una nueva riqueza, esté impedido de realizar el pago de los tributos por falta de liquidez, teniendo que incurrir en medidas como las ya mencionadas.

En este escenario es posible evidenciar vulneración de derechos, pues al propio tiempo del reconocimiento de estos derechos en instrumentos internacionales en calidad de derechos

⁹⁸ Ver María Teresa Soler Roch, “Deber de contribuir y derecho de propiedad en de ámbito de protección de los derechos humanos”, en *Derechos fundamentales y Hacienda Pública: una perspectiva europea*, dir. García Berro F. (Madrid: Civitas-Thomson Reuters, 2015), 25. En sentido así mismo amplio, fue interpretado este derecho, por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos TEDH, en decisión de 20 de febrero de 2005, con ocasión del caso Gasus Dossier und Födertechnik GMBH vs. The Netherlands.

fundamentales, estos no suelen estar reconocidos en igual forma o en términos similares en las Constituciones de cada Estado; o estando reconocidos, no están debidamente garantizados, situación que es más evidente en el tema que hoy nos ocupa; así por ejemplo, el derecho a la propiedad reconocido tanto en el Convenio Europeo de Derechos Humanos CEDH y la Carta Europea de Derechos Fundamentales CDFUE, como en las Constituciones de los Estados miembro no obstante en materia tributaria ha sido objeto de profundas discusiones en los Tribunales constitucionales de cada Estado, y que pese a la atención recibida, ha tenido que ser objeto de observación por parte del Tribunal Europeo de Derechos Humanos TEDH.⁹⁹

Teresa Soler Roch nos recuerda que en materia tributaria las leyes de los Estados firmantes del CEDF han sido y siguen siendo objeto de enjuiciamiento por los órganos de protección del Convenio —Comisión y Tribunal—, habiendo adquirido una relevancia creciente la jurisprudencia en materia tributaria relativa a la interpretación del artículo 1º del Primer Protocolo¹⁰⁰ por el derecho a la propiedad.¹⁰¹

En el sentido prefijado, “cualquier norma tributaria y especialmente las normas sustantivas, en la medida en que suponen una injerencia en la esfera patrimonial de los contribuyentes, puede y debe ser valorada en relación con lo dispuesto en aquel precepto y la jurisprudencia del TEDH en esa materia, es, en la actualidad un dato incontrovertible”. Así también, este Tribunal, ha juzgado normas sustantivas relativas a deducciones y compensaciones (IVA), tipos de retención o de gravamen (IR), así como normas de procedimiento¹⁰², cuando de su contenido se desprendería indicios de vulneración de derechos fundamentales. Incluso sobre el impuesto a las sucesiones ISD de España ya tiene una sentencia en contra del Estado¹⁰³ —sobre este tema se hablará durante el análisis comparado—.

⁹⁹ Ver, Roch, “*Deber de contribuir*”, 25-51.

¹⁰⁰ «La jurisprudencia [...] es muy clara en el sentido de que el artículo 1 del Primer Protocolo debe ser objeto de una interpretación integradora de sus dos apartados en función del criterio del justo equilibrio (*fair balance*); es decir, el equilibrio en la protección entre del derecho a la propiedad reconocido en el primer apartado y los intereses generales, (pago de tributos mediante las leyes que los Estados juzguen necesarias) reconocidos en el apartado segundo». *Ibíd.*, 26-27.

¹⁰¹ En ese sentido Yolanda Martínez Muñoz, *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria. Un análisis jurisprudencia* (Navarra: Arazandi, 2002).

¹⁰² Pfr. Roch, “*Deber de contribuir*”, 27-28.

¹⁰³ Tribunal de Justicia de la Unión Europea, *Sentencia* C-127/12, 3 de septiembre de 2014. Sobre: “Incumplimiento de Estado — Libre circulación de capitales — Artículos 21 TFUE y 63 TFUE — Acuerdo EEE — Artículos 28 y 40 — Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones — Reparto de las competencias fiscales — Discriminación entre residentes y no residentes — Discriminación en función del lugar donde está situado el bien inmueble — Carga de la prueba”.

Por su parte, la Corte Constitucional Ecuatoriana en una sentencia afirmó: “En materia tributaria, este derecho tiene especial significación, ya que el Estado al ostentar poder tributario para exigir a los particulares parte de su riqueza, se encuentra en una situación de ventaja sobre estos. Por lo que, la prohibición de confiscación desde los inicios de la República, más que un derecho, ha sido una garantía para los contribuyentes de que las exacciones tributarias sean racionales en consideración a su capacidad económica”¹⁰⁴.

Ahora bien, ¿De qué trata la garantía de la *no confiscatoriedad*?; acaso no se refiere ya, a un derecho también fundamental, como lo es el *derecho a la propiedad* y por tanto el *derecho a heredar*, la ponderación entre el interés particular representado por ambos derechos y el interés colectivo representado por la *garantía de la función social de la propiedad*, se inclinará siempre hacía el interés colectivo, siempre que no se vulneren otros derechos fundamentales del contribuyente.

De acuerdo con López Espadafor es preciso centrar la interpretación de la idea de no confiscatoriedad a la luz del derecho fundamental a la propiedad privada, como derecho fundamental consagrado no solo en la Constitución, sino también en la disciplina del derecho comunitario;¹⁰⁵ consecuentemente, este principio constituye en materia tributaria, una especificidad del derecho a la propiedad generalmente reconocido a todos los ciudadanos.

Por tanto, la prohibición de confiscatoriedad como principio tributario, acuna tanto al *derecho a la propiedad privada del contribuyente* como el *derecho a heredar*; que en forma complementaria a la prohibición general de privación o expropiación —salvo en casos de declarada utilidad pública y con la debida indemnización—, establece una protección especial, a una posible confiscación, que debido a la forma particular en que operan los tributos, no tendría lugar a compensación o indemnización alguna.

Cabe señalar que si bien la imposición no atenta contra la propiedad privada, podría hacerlo cuando fuese encaminada “contra determinados objetos de este derecho, encerrando medidas semejantes a las de una expropiación”;¹⁰⁶ aunque hay doctrina que asegura que son los impuestos

¹⁰⁴ Ecuador Corte Constitucional del Ecuador, “Sentencia, 006-13-SIN-CC, 12 agosto 2013. Casos acumulados sobre el Anticipo de Impuesto a la Renta. Acción Pública de Inconstitucionalidad.

¹⁰⁵ Carlos María López Espadafor, “La contemplación del derecho de propiedad en el Derecho originario de la Unión Europea y su proyección en materia tributaria”, en *La Ley Unión Europea-Revista de actualidad jurídica de la Unión Europea* n.º 3 (2015): 2.

¹⁰⁶ Ver en ese sentido Carlos Palao Taboada C.: “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”, en *Hacienda y Derecho* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979), 289.

intervencionistas, aquellos cargados con fines no fiscales¹⁰⁷ los que podrían afectar más el derecho a la propiedad; particularmente considero que se puede incurrir además en ella con impuestos ortodoxos —directos¹⁰⁸—, cuando el objeto de imposición es el patrimonio; se requiere en estos casos tan solo, bases imponibles altas y/o tarifas lo suficientemente elevadas, como para que el contribuyente, siendo propietario, no tenga capacidad de pago inmediata y tenga que establecer un derecho real de garantía o enajenar el patrimonio para poder cubrir el impuesto; o bien, cuando se aplique desproporcionadamente la regla de la progresividad, —sobre este tema se retomará más adelante—.

2.2 Régimen fiscal de las herencias, legados y donaciones

Toda vez que se ha cumplido el objetivo inicial de esta investigación, que consistía en comprender conceptualmente la *sucesión mortis causa*, y por lo tanto a las herencias, legados y donaciones desde el punto de vista civil, ahora ya es posible realizar un análisis de estos institutos jurídicos desde la órbita fiscal, en ese sentido en este capítulo únicamente se abordará la doctrina relativa a los tributos que pueden someter a gravamen estos hechos, mientras que en el tercer capítulo se procederá a realizar un análisis de aquellos tributos que han estado o están vigentes en nuestro sistema jurídico, así como en sistemas periféricos o de influencia. Así, sin más preámbulos Carlos Lasarte afirma:

Desde antiguo la sucesión mortis causa ha constituido el hecho imponible del impuesto de sucesiones (antes llamado de derechos reales), acerca de cuya importancia caben escasas dudas. Tan pocas que, en la sociedad contemporánea, puede considerarse determinante en relación a las grandes fortunas o capitales, estructurados en sociedades mercantiles y grupos financieros

¹⁰⁷ Los tributos intervencionistas, son aquellos que están relacionados con el cumplimiento de objetivos de la política social y económica del Estado. Ver en ese sentido: Miguel Ángel Martínez Lago, *Los fines no fiscales de la imposición*, Gaceta Fiscal N° 81, 1990. 160-161; y, Carlos Palao Taboada, “La protección constitucional”, 307-308.

¹⁰⁸ De acuerdo con López Espadafor: «La contemplación del derecho a la propiedad privada desde la perspectiva de la imposición indirecta, nos debe hacer plantearnos [...] no sólo la incidencia de la imposición sobre la titularidad de los bienes, sino esencialmente la incidencia de la imposición sobre el acceso a la propiedad de los mismos, hasta el punto de poder llegar a ser considerada como confiscatoria. La contemplación, desde la perspectiva fiscal, del derecho a la propiedad, no sólo en materia de imposición directa, sino también en materia de imposición indirecta». De acuerdo con este argumento, a través de impuestos indirectos también se puede llegar a incidir en la titularidad o propiedad de los bienes. En ese sentido revisar: Espadafor, “*La contemplación del derecho de propiedad*”, 2-35. “La necesidad de concreción de los principios materiales de justicia tributaria en el tratado de funcionamiento de la Unión Europea”, *Revista de Contabilidad y Tributación* n.º 361 (2012): 86-124.

entrelazados, precisamente con la finalidad (sino principal, sí fundamental) de que llegado el momento de la transmisión mortis causa, las repercusiones fiscales sean las menores posibles. Desde tal punto de vista suele ser frecuente afirmar, con razón, que la herencia se encuentra en crisis y sustituida por otros mecanismos de transmisión y dominación económica de los grandes patrimonios¹⁰⁹.

De acuerdo con Dino Jarach “no obstante que los actuales impuestos de la transmisión gratuita de bienes tengan antecedentes muy antiguas instituciones tributarias de la historia, como por ejemplo la “vicésima hereditatum” creada por el emperador *Augusto* en los albores del primer siglo de la era cristiana, las formas actuales se remontan a poco tiempo atrás, tal vez 200 años, *grosso modo*”.¹¹⁰

Tan reconocida como es su presencia histórica en la construcción de los sistemas y regímenes tributarios de la gran mayoría de países, así también han sido cuestionadas las distintas figuras tributarias, algunas de ellas por la distorsión de los conceptos de fondo tales como la atribución del patrimonio como un tipo de renta, así como por la cuantía de estos tributos, en algunos casos los cuestionamientos han tenido lugar por cuanto se considera que vulneran derechos como el de igualdad y el de no discriminación. En ese sentido el análisis que a continuación se presenta, abordará tanto generalidades como cuestionamientos de fondo.

2.2.1 Tipos de imposición a las sucesiones

Desde el punto de vista teórico el impuesto a las sucesiones debe ser directo, personal, progresivo y de devengo instantáneo.¹¹¹

Directo porque recae sobre una manifestación inmediata de capacidad económica, como lo es la adquisición de bienes y derechos; personal, por cuanto se establece relación a una persona determinada; subjetivo por cuanto la determinación de las cuotas tributaria se tiene en cuenta algunas circunstancias que caracterizan a la persona obligada al pago progresivo, por cuanto el tipo de gravamen será mayor cuanto mayor sea la base gravable, también se tendrá en cuenta el grado de parentesco y el patrimonio previo del adquirente; e instantáneo, por cuanto el hecho imponible es un caso aislado, no superior”.¹¹²

¹⁰⁹ Lasarte, “*Derecho de sucesiones*”, 4.

¹¹⁰ Jarach, “*Finanzas públicas*”, 471.

¹¹¹ Pfr. José Luis Pérez de Ayala y Miguel Pérez de Ayala Becerril, *Fundamentos de Derecho Tributario* (Madrid: Dykinson, 2013), 333.

¹¹² Pfr. María José Portillo Navarro, *Manual de fiscalidad: teoría y práctica* (Madrid: Tecnos, 2012), 348.

Sobre este conjunto de características es preciso señalar que la progresividad es principio desarrollado por la doctrina contemporánea que ha dotado a todos los tributos directos, por cuanto la progresividad garantiza a contribuir de manera proporcional en la medida de la capacidad contributiva; sin embargo, es preciso mencionar que los tributos patrimoniales, es decir aquellos que se establecen cuando el objeto imponible es el patrimonio, por su naturaleza y al no ser periódicos sino más bien ocasionales, forma general establecen tarifas fijas proporcionales, estos mecanismos no riñen con la progresividad, por cuanto a mayor cuantía del patrimonio gravado, también será mayor la cuantía del tributo, en todo caso se debe tomar muy en cuenta que la escala progresiva en ningún caso deberá ser tan alta que ponga en riesgo el patrimonio del contribuyente, lo cual como se advirtió en líneas anteriores, es un riesgo alto en este tipo de tributos.

La clasificación de los impuestos sucesorios oscila entre el grupo de los impuestos que gravan el patrimonio en el momento de la muerte del causante — en el caso de las donaciones de vida en el momento en que se verifican esos actos— y los impuestos a la renta, si se acepta el concepto amplio de renta según la teoría del incremento patrimonial, propiciada por V. Schanz, Haig Simons, Griziotti, Musgrave y muchos otros. También debe mencionarse la convención de los impuestos sucesorios en un impuesto sobre la renta corriente según Karlor.¹¹³

En vista de que esta clasificación no es absolutamente convincente, para abordar mejor esta temática volveremos con un estudio de caso en el siguiente capítulo, previa una revisión tanto de la doctrina clásica, como de la doctrina contemporánea que se encuentra a disposición.

De acuerdo con la clásica doctrina italiana de Gianinni los impuestos sobre el caudal hereditario global, es decir a las transmisiones de riqueza por causa de muerte, incluso presunta, o por ausencia declarada así como las donaciones deben estar sujetas a los impuestos distintos aunque ligados entre sí ambos progresivos, uno destinado a gravar el caudal hereditario global neto y otro que responde a un esquema tradicional de la ley y que designe como impuesto sucesorio normal que grave las singulares porciones hereditarias y los legados.¹¹⁴

Ahora bien, en la actualidad se conocen dos tipos básicos a la transmisión gratuita de bienes; primero aquel que grava la transmisión de bienes y derechos por efecto de la sucesión *mortis causa* en sí misma; y el segundo, aquel que grava la donación imputable a la herencia. Sobre este tema de acuerdo con Jarach:

¹¹³ Jarach, “*Finanzas públicas*”, 473-4.

¹¹⁴ Ver, Giannini, “*Instituciones del Derecho Tributario*”, 506.

El sistema en el que el impuesto grava la totalidad del acervo sucesorio neto esto es un gravamen que abarca la totalidad de los bienes dejados por el causante a su muerte menos las deudas que existiere a la fecha. Este sistema se vio completado allí donde se lo ha adoptado por un impuesto las donaciones efectuadas en vida por el mismo causante como medio para evitar que se eludiera el impuesto sucesorio *mortis causa* mediante liberalidad es entre vivos¹¹⁵.

Ya se había mencionado previamente que a esta investigación compete únicamente aquellas donaciones que realiza el dueño de un patrimonio en favor de un futuro beneficiario, quien por su vínculo biológico, tiene de manera natural un derecho a heredar que le vincula jurídicamente, con el futuro causante; ahora bien, para hacer efectiva la herencia, la muerte del causante constituye una condición imperativa, sin embargo es posible transmitir el patrimonio con anterioridad a dicho evento, ejerciendo el titular del mismo su voluntad de realizar una transferencia gratuita anticipada en beneficio de la persona cuyo derecho a heredar le vincula, en ese caso el impuesto a herencias, legados y donaciones suele alcanzar otro tipo de actos jurídicos, a fin de evitar que la donación citada evite el pago del tributo correspondiente.

Y es que los ciudadanos que usualmente realizan transferencias de patrimonio heredable a sus futuros beneficiarios, en ocasiones lo hacen para evitar precisamente el pago del tributo, sobre todo cuando la cuantía de los impuestos vigentes se advierte es alta en relación a la cuantía de la transferencia patrimonial.

2.2.2 Naturaleza y objeto

Los impuestos a las sucesiones en forma general gravan las adquisiciones gratuitas de las personas físicas ya sea *inter vivos* (donaciones) o *mortis causa* (sucesiones); constituye pues un impuesto directo y subjetivo que grava incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por las personas físicas.¹¹⁶

Ahora bien, habíamos determinado que existen dos tipos de manifestaciones de capacidad contributiva, la que se presenta por efecto de la sucesión *mortis causa* propiamente dicha y la que se origina como consecuencia de la donación. De estas tipologías la primera corresponden a una

¹¹⁵ Jarach, “*Finanzas públicas*”, 471.

¹¹⁶ Pfr. Mercedes Núñez Grañon, “Impuesto sobre sucesiones y donaciones”, en *ordenamiento tributario español: los impuestos* (Madrid: Dykinson, 2017), 300.

de varias clasificaciones que responde a la verificación de la muerte como condición para hacer efectiva la transmisión del patrimonio. Por otro lado, existe otra clasificación que es mucho más técnica y de la cual se habla en este acápite y no en el anterior por cuanto es necesario describir la naturaleza y objeto de cada tipo.

Partiendo de esa afirmación debemos determinar una tipología que clasifica a los impuestos a las sucesiones en dos modalidades; el primero denominado impuesto al acervo global del causante; y el segundo; impuesto individual a cada heredero, legatario y donatario, también conocido —dependiendo de la legislación— como impuesto a las hijuelas.

En lo relativo al impuesto al acervo global del causante Jarach sostiene que es un impuesto de tipo real que, prescinde de la cuota hereditaria de la liberalidad a cada sucesor y, como tal, corresponde a la capacidad contributiva de los beneficiarios en forma imperfecta como en todos los impuestos reales, pero legitimado constitucionalmente y efectiva económicamente a cargo de los beneficiarios como una obligación de ellos, no por sucesión, sino por atribución de fuerza de ley.¹¹⁷

Sobre el segundo tipo de impuesto sucesorio que grava el enriquecimiento de cada heredero, libertario y donatario, producido por herencia legado o donación, se puede afirmar que éste generalmente es progresivo con escalas más moderadas que el impuesto que grava el acervo global del causante, la progresión de las alícuotas está en función directa del monto de cada asignación individual e indirecta del grado del parentesco.¹¹⁸

Si bien la imposición en general a las sesiones ha sido objeto de múltiples críticas y existen tanto posiciones fuertes que sustentan la necesidad de eliminarlo de los sistemas tributarios modernos, así como, posiciones moderadas que recomiendan su modificación de tal forma que garantice una contribución justa en la medida de la verdadera capacidad contributiva del obligado; también es cierto, que de las dos modalidades expuestas, la primera, es decir la del impuesto al acervo global del causante que ha estado vigente en países como el Reino Unido, Alemania, Estados Unidos, e incluso Italia durante un tiempo, es el más criticado, y de hecho de acuerdo con Dino Jarach, “en la República Argentina un impuesto que gravaba el acervo sucesorio con

¹¹⁷ Ver Jarach, “*Finanzas públicas*”, 472.

¹¹⁸ *Ibíd.*, 473.

prescindencia de la cuota individual de herencia, legado o donación fue declarado inconstitucional por la Corte Suprema de Justicia de la nación por violación del principio de igualdad”.¹¹⁹

En ese sentido la mayoría de los países que mantienen vigentes la tributación de la sucesión *mortis causa* han optado por aplicar la metodología del impuesto a las hijuelas, es decir aquella que establece un impuesto sucesorio que grava a cada heredero, legatario y donatario, mediante una escala progresiva de acuerdo a la cuantía de su beneficio.

2.2.2.1 Hecho generador

Constituye el hecho imponible de los impuestos a las sucesiones “la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado u otro título sucesorio o por donación o por cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos*”.¹²⁰ En algunas legislaciones también se agrega como parte del hecho generador la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros de vida.

En la doctrina especializada se afirma que el impuesto a las sucesiones grava con carácter general los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo, por parte de personas físicas derivadas de la adquisición gratuita de bienes o derechos ya sea por actos *inter vivos* como la donación o *mortis causa* como la herencia y el legado. A estos efectos dicen los expertos debe entenderse por incremento de patrimonio toda incorporación de bienes y derechos que se produzcan el patrimonio de una persona física cuando tenga su causa en alguno de los siguientes supuestos a) herencia, legado o cualquier otro título sucesorio; b) 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 beneficiario¹²¹.

Dependerá de cada Estado escoger los supuestos que constituyen el hecho generador de este impuesto, en el caso de España por ejemplo los tres supuestos forman parte y cada uno de ellos constituye un hecho imponible individual que está regulado en un mismo impuesto; en el

¹¹⁹ Sobre los países que han tenido vigente y la derogación en Argentina el impuesto al acervo global véase Jarach, “*Finanzas públicas*”, 472.

¹²⁰ Grañón, “*Impuesto sobre sucesiones y donaciones*”, 301.

¹²¹ Javier Martín Fernández, Juan Manuel, Berdud, Belén García y Olga Moyano, *El impuesto sobre sucesiones y donaciones* (Valencia: Tirant lo Blanch, 2015), 33.

caso de Ecuador, las herencias, legados y donaciones y además los *hallazgos*, son considerados un tipo de renta, que tiene una regulación especial.

2.2.2.2 Sujeto pasivo

Un análisis de la verdadera naturaleza del impuesto a las sucesiones no puede estar exento de un análisis relativo al sujeto pasivo, toda vez que es este el que revela la capacidad contributiva, y siendo como se ha afirmado un impuesto directo, merece aclaración de quién es la capacidad contributiva sujeta a gravamen, del causante, o del heredero, legatario o donatario.

En forma puntual se debe afirmar que están obligados al pago de impuestos a título de contribuyentes, es decir sujetos pasivos el causahabiente y el donatario. Ya se había mencionado al hablar de la naturaleza de este impuesto que se trataba de uno de naturaleza directa y subjetiva, pero además se debe afirmar que se trata de un impuesto de naturaleza personal; lo cual establece la relación ya mencionada con el derecho civil, y la teoría del patrimonio de Aubry y Rau por la que el patrimonio es universal y se atribuye a una persona, así la transmisión o transferencia a título gratuito, pasa de ser un elemento material del patrimonio y se constituye como una característica del tributo que grava dicho cambio en la titularidad.

Dependiendo de cuál sea la modalidad del hecho imponible y que fue descrito en el acápite anterior estarán obligados a contribuir en las adquisiciones mortis causa, los causahabientes; en las donaciones y demás transmisiones lucrativas inter vivos, el donatario fue favorecido por ellas; y en los seguros de vida, los beneficiarios; y la tributación podrá hacer exigible por obligación personal o por obligación real;¹²² en la primera se exige el impuesto a los contribuyentes que tengan su residencia en el Estado en el que se encuentre los bienes y derechos; y en la segunda, están obligados por obligación real los contribuyentes no residentes en el Estado que determine el gravamen.

Se entiende por causahabiente aquella persona que sucede o se subroga los derechos de otra en virtud de un título. Las definiciones recogidas de herencia y legado nos permiten distinguir entre heredero, que es el que sucede a título universal recibiendo como un todo la generalidad de los derechos y obligaciones del difunto, y legados a que es el que sucede a título particular recibiendo el bien o derecho singularmente; se entiende por donatario, al favorecido por

¹²² Portillo, “*Manual de Fiscalidad*”, 334.

donaciones y demás transferencias lucrativas inter vivos equiparables, considerándose como tal además al beneficiario del seguro de vida para caso de sobrevivencia del asegurado igual beneficiario del seguro individual, en el caso del fallecimiento del asegurado que sea persona distinta del contratante.¹²³

Ahora bien, había señalado que el estudio de los sujetos pasivos es decir de los obligados a tributar por la sucesión, era importante a efectos de determinar de quién es la capacidad contributiva objeto del gravamen, ¿del causante o del beneficiario?

En ese sentido se puede afirmar que si bien la transmisión o transferencia a título gratuito de un patrimonio, genera un enriquecimiento nuevo a los herederos, legatarios y donatarios, no es menos cierto, que este patrimonio pertenecía a una persona con capacidad contributiva propia, y mientras fue suyo el patrimonio, pagó todos los tributos que le correspondía por la propiedad y posesión de bienes y derechos, así como por la percepción de rentas productivas de dicho patrimonio; en ese sentido, no es del todo cierto al menos desde este particular punto de vista, que los impuestos a las sucesiones gravan la capacidad contributiva real de los beneficiarios, esto sólo es cierto en aquellas legislaciones en las que el tributo se grava tomando en cuenta el patrimonio preexistente del beneficiario; sin embargo, en estos casos como veremos más adelante con ejemplos, tomar en cuenta el patrimonio preexistente incrementa la cuantía del tributo, lo cual hace que tenga tarifas sumamente elevadas, en cuyo caso se podría advertir una posible vulneración al principio tanto de igualdad como del principio de capacidad contributiva, esta afirmación —de carácter técnica— proviene de un análisis neutral del tributo, toda vez que para determinar si un impuesto efectivamente está considerando la capacidad contributiva del obligado es necesario estudiar a fondo el impuesto vigente, sin embargo no está demás realizar una pequeña advertencia.

2.2.2.3 Sujeto activo

El desarrollo de este ítem no tomará más allá de un par de líneas, pues hay claridad en el tema, debe tenerse como sujeto activo del tributo en forma general al Estado y solamente en casos especiales comunidades autónomas o estados federales que por ley hayan recibido la administración cedida del tributo.

¹²³ Pfr. Fernández, et al. “*El impuesto sobre sucesiones*”, 59.

La complejidad de esta temática depende no tanto de quien administra sino de las reglas que regulan en dicha administración en aquellos casos en los que se trate de un tributo cedido, pues usualmente se ceden tributos a gobiernos autónomos con potestad normativa, lo cual implica que las regulaciones podrían variar entre gobiernos locales de un mismo Estado, generando vulneraciones al principio de igualdad.

2.2.2.4 Tarifa

Así también el desarrollo de esta temática no es más que la concreción de contenidos ya abordados previamente, pues en aquellos casos en los que se establezca un impuesto a la sucesión del acervo global del causante estaremos frente a una tarifa fija, mientras que en el impuesto a las hijuelas la tarifa será progresiva.

En este punto también es importante señalar que la progresividad debe ser estratégica y técnicamente determinada conforme a rangos y con porcentajes que respondan tanto a la verdadera (y no presunta) capacidad contributiva de los obligados; y que además, puedan ser asumidos desde el punto de vista de la liquidez del contribuyente, a fin de que pueda hacer efectivo el pago sin tener que poner en riesgo o someter a garantía el patrimonio transferido.

2.2.3 Justificación para su existencia

De acuerdo con Jarach el justificativo racional para su existencia, al menos de acuerdo con los estados que mantienen vigente y activo este tributo, atento a su prescindencia del enriquecimiento de cada heredero, donatario delegatario, se lo ha encontrado por dos caminos distintos y divergentes: el primero es el beneficio que el Estado brinda a los sujetos a quienes favorecen la sucesión, cualquiera fuere su título, o sea como heredero, legatario o donatario, por la protección prestada por el ordenamiento jurídico a la transmisión y transferencia patrimonial ya por causa de muerte, ya por acto entre vivos; el segundo, es la capacidad contributiva del propio causante en su manifestación póstuma de riqueza acumulada en vida que puede o no haber sido objeto de gravamen durante su transcurso. Ninguna de estas justificaciones le parece atinada al autor por cuanto el hecho de que este tipo de impuesto prescinda del número de beneficiarios de la sucesión, de su título -universal o particular- como también del monto de la asignación a cada sucesor, no quita asidero a la verdad jurídica y fáctica que la obligación nace solamente por la

muerte del causante abstracción hecha, de momento, del caso de las donaciones y está puesta a dichos sucesores por expresa y clara disposición legal o por la atribución de esos sujetos implícita en la estructura de la institución.¹²⁴

De acuerdo con Jesús Ramón Prieto, lejos de ser una novedad, la mala reputación de la tributación sucesoria es desde hace mucho tiempo una cuestión recurrente en varios países del mundo, pasan los años y se reiteran los debates sin una solución definitiva a las discusiones sobre la conveniencia de mantener, redefinir o suprimir el gravamen sobre las sucesiones por causa de muerte, acentuándose la intensidad del debate cuando se avecinan períodos electorales siempre propicios a la proliferación de promesas de rebajas fiscales en los programas de los partidos políticos. En la escena dialéctica entre argumentos de todo tipo de corte político, social y jurídico, a favor y en contra, que polarizan las posiciones de la doctrina entre los firmes partidarios de la existencia de un tributo de estas características, con larga tradición en los sistemas fiscales, y aquellos otros autores que se oponen frontalmente al mismo por considerarlo en las antípodas de los modernos postulados de la justicia fiscal o incluso contrario a los principios constitucionales que han inspirado la regulación y aplicación de los tributos.¹²⁵

Finalmente, luego de una revisión de una amplia gama de doctrina disponible, desde la clásica, hasta la contemporánea es evidente que doscientos años de debate no han coadyuvado a unificar el criterio de la doctrina respecto a si los tributos que gravan las sucesiones deberían mantenerse o deberían suprimirse. Un resumen interesante apoyado en doctrina especializada de las razones que abogan por su supresión y aquellas que justifican supresión se expone a continuación.

a) Razones que abogan por su supresión

Las razones que suelen esgrimirse a favor de la supresión de este tributo son las siguientes:
a) constituye una limitación del derecho de propiedad privada. En todas las críticas que se formulan late la idea de que se trata de un tributo que atenta contra el derecho a la herencia, como inherente al de propiedad. Se trata de un argumento que no suele explicitarse pero que, en realidad, está en

¹²⁴ Jarach, “*Finanzas públicas*”, 471

¹²⁵ Ver Jesús Ramo Prieto, César Hornero Méndez, coord., José Manuel Macabro Osuna, ed., *Derecho y fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar* (Pamplona: Thomson Reuters-Arazandi, 2016), 332.

el sustrato de las posiciones que defiende su supresión; b) el impuesto ha perdido el papel redistributivo que tradicionalmente se le ha asignado. Se trata de un tributo que sólo grava adquisiciones irrepetibles en el tiempo y, por tanto y por esencia, de número muy reducido. Esta circunstancia, según se señala, limita su efecto redistributivo. Pero es más, llega a señalarse que puede jugar en este sentido un papel negativo; c) no es neutral y penaliza la propiedad inmobiliaria. Conectado con lo anterior, se pone de manifiesto que esas clases medias que acaban soportando el tributo diversifican poco sus inversiones, centrándolas en los bienes inmuebles. Siendo así, el impuesto recae, particularmente, sobre esa clase de riqueza; y, e) se producen desigualdades desde el punto de vista territorial. Como consecuencia del ejercicio de las competencias normativas.¹²⁶

Si bien se podría comentar cada una de estas razones para la supresión, a criterio personal merece la pena mencionar la primera para afirmar que efectivamente se trata de una limitación a la propiedad privada; sin embargo, y dado que toda transferencia de dominio a título oneroso lleva implícito el pago también de un tributo, es lógico afirmar que toda transferencia de dominio de lugar a un tributo, pues el hecho generador constituye la transferencia en sí misma, por lo tanto de aceptar esta posición, se tendría que afirmar que todo impuesto que grave la transferencia de dominio de bienes sean muebles o inmuebles, constituye una limitación no aceptable del derecho a la propiedad y por tanto en el caso que nos ocupa del derecho a heredar. Igual comentario merece el argumento por el que este impuesto penalizaría la propiedad inmobiliaria.

De hecho, una de las formas para garantizar la función social de la propiedad es que la misma pague tributos, por cuanto el Estado no sólo está garantizando una transferencia de dominio reconocida legalmente, sino que además los tributos que recauda se utilizan para solventar el gasto público.

Si bien efectivamente el pago de este tributo es una limitación al derecho a la propiedad y por tanto también al derecho a heredar, es una limitación aceptable, siempre y cuando no vulnere principios como el de igualdad y el de capacidad contributiva, por lo tanto no es un argumento válido para abogar por su supresión.

De otro lado la segunda razón argumentada merece especial atención, pues efectivamente, si es cierto lo que se afirma, al gravar a un grupo limitado de contribuyentes, y al no ser periódico, sino más bien ocasional, la recaudación efectiva de este impuesto, en el mejor de los casos, se utiliza para el gasto público corriente, en cuyo caso es difícil que el pago de este tributo

¹²⁶ Ver Fernández, et al., “*El impuesto sobre sucesiones*”, 22-3.

efectivamente coadyuve a una verdadera redistribución de la riqueza, por lo tanto si bien este argumento sustenta una posible supresión, es posible que una reforma legal, puede garantizar posiblemente mediante una pre-asignación presupuestaria, que los montos recaudados por este tributo tengan finalidades única y exclusivamente redistributivas, caso contrario al ser de causación inmediata por efecto de la muerte del causante, no pueden presupuestarse, y por tanto no pueden asignarse al gasto público social, que es finalmente a través del cual se hace una verdadera redistribución de la riqueza.

b) Razones que justifican su mantenimiento

Los motivos que se esgrimen para mantener el tributo son opuestos a los anteriores y pueden resumirse del siguiente modo: a) la propiedad privada es un derecho limitado constitucionalmente. Frente a la defensa a ultranza de la propiedad privada se afirma que la Constitución consagra un derecho a la propiedad limitado, que debe acomodarse a la función social que debe cumplir. Por lo tanto, son legítimas dichas limitaciones y, en particular, las que derivan de un sistema tributario; b) es un impuesto justo, que debe cumplir una función redistributiva. El tributo recae sobre una manifestación real de riqueza. Además, se trata de una renta obtenida sin esfuerzo personal, por lo que su imposición está más que justificada. En cuanto a la pérdida de la capacidad redistributiva, no se trata de un defecto inherente a la esencia del mismo, sino fruto de su concreta configuración normativa; c) los datos muestran que el impuesto recae sobre grandes diferencias. La afirmación de que el tributo recae sobre las clases medias no deja de ser una afirmación gratuita, basada en una percepción no acreditada de datos objetivos pero lo cierto es que las estadísticas demuestran que la práctica totalidad de su recaudación recae sobre un porcentaje muy pequeño de grandes contribuyentes; d) la neutralidad del impuesto puede mejorarse sin suprimirlo; e) las desigualdades territoriales son consecuencia de la autonomía y, en sus manifestaciones más graves, pueden resolverse.¹²⁷

Sobre las razones para mantener este tributo vigente las dos primeras ya fueron abordados a manera de crítica en el ítem anterior; por otro lado en lo relativo a la tercera razón que se contrapone al argumento de que el impuesto no es justo, afirmando que lo es y que las estadísticas afirman que recae en un grupo minoritario de contribuyentes, es preciso señalar que la doctrina

¹²⁷ *Ibíd.*, 23-4.

revisada argumenta que las estadísticas están de su lado, sin embargo, no fue posible constatar cuantitativamente que efectivamente la cantidad de contribuyentes obligados es poca, y de buenos recursos; en ese sentido mientras ninguna de las dos partes presente estadísticas confiables, con datos históricos de la recaudación por estados y con proyección de crecimiento, ninguno de los dos argumento ni a favor ni en contra puede ser tomado como cierto.

Ahora bien, de ser cierto que son pocos los contribuyentes obligados, entonces esta sería una razón para abogar por su supresión y no por su mantenimiento, por cuanto al Estado le cuesta mantener activo un tributo, la administración tributaria utiliza recursos públicos para mantener activos los procedimientos de determinación recaudación y control en cuyo caso, la relación costo beneficio no justifica mantener vigente un tributo que en primer lugar ha perdido su función redistributiva, y que en segundo lugar le resulta costoso al Estado, toda vez que además —según otros argumentos esgrimidos en defensa del impuesto— se afirma que efectivamente varios de sus efectos negativos podrían corregirse, lo cual nos advierte que este impuesto efectivamente tiene falencias.

En forma personal si bien no soy partidaria de una supresión total de este impuesto, considero que se requiere una reforma integral que garantice: en primer lugar, que la limitación al derecho a la propiedad y el derecho a heredar sea una limitación aceptable tanto desde el punto de vista jurídico como desde el punto de vista económico; en segundo lugar, que evite inequidades y por tanto vulneraciones al principio de igualdad; en tercer lugar, que garanticen pagos de acuerdo a la verdadera capacidad contributiva de los obligados; y, finalmente, que la recaudación por este impuesto se destine al gasto público social de tal forma que pueda cumplirse con la finalidad con la que fue creada, que es redistribución equitativa de la riqueza, caso contrario estamos frente a un tributo que puede ser más perjudicial que beneficioso tanto al contribuyente como al propio Estado.

Capítulo III

Idoneidad de los sistemas de imposición vigentes

Países como Ecuador y España mantienen vigentes, aunque con variaciones propias de cada sistema tributario, impuestos a las sucesiones pese a las severas críticas que han recibido por parte de la doctrina; países latinoamericanos como Perú optaron por derogarlo o Colombia mutarlo; por lo tanto, no se trata de un impuesto generalmente bien aceptado como lo es el impuesto a la renta u otros impuestos como el impuesto al valor agregado.

En este capítulo realizaremos un análisis comparado partiendo de lo que se encuentra vigente en el Ecuador en contraste con tres países de sistemas jurídicos periféricos como son Colombia, Perú y Bolivia y un sistema prestigioso¹²⁸ de influencia como lo es España.

3.1. El impuesto a herencias, legados y donaciones en el Ecuador

Merece la pena señalar que si bien esta investigación se viene llevando a cabo desde el punto de vista comparado, la justificación para llevar a cabo esta investigación se encuentra en la naturaleza y tratamiento impositivo que esta figura ha recibido en el Ecuador; la comparación, sólo tiene sentido en aras de determinar cómo otros sistemas jurídicos han resuelto la problemática en torno a este impuesto, a fin de proponer recomendaciones al Ecuador; en ese sentido en primer lugar se procederá a un análisis histórico y de actualidad en el Ecuador para luego dar paso a los resultados de la comparación.

3.1.1 Breve reseña histórica

Como el nombre de este acápite bien lo indica la reseña será breve; sin embargo, es el producto de un análisis integral de toda la normativa jurídica que en torno este impuesto ha estado vigente desde 1912 hasta la presente fecha, los detalles se encuentran consignados en una herramienta didáctica elaborada especialmente para esta investigación, que consiste en una línea

¹²⁸ Se denomina sistema jurídico prestigioso a aquellos que tiene origen directo en una familia jurídica, en el caso del sistema español, éste deriva directamente de la familia germano románica y del sub-sistema francés.

de tiempo¹²⁹ que desagrega en cuatro tablas comparativas lo relativo a: a) hecho generador y sujeto pasivo; b) tarifas; c) exenciones y exoneraciones; y, d) finalidad de los impuestos.

Se debe advertir que la imposición a las sucesiones es de larga data en el Ecuador, concretamente se remonta —en lo que al Estado democrático se refiere, pues existen antecedentes previos a la era republicana, cuyo estudio desbordaría esta investigación— a 1912, con la figura de la tributación por la percepción de herencias ab-intestato que valieren 10.000 sucres o más, por las que se tributaba proporcionalmente entre el 2% y el 20% del acervo líquido de acuerdo al grado de consanguinidad desde el 4º hasta el 10º.¹³⁰

Para 1920 toda sucesión por causa de muerte testamentaria o sin testamento que valiera 10.000 sucres o más, además de las donaciones era objeto de este impuesto, manteniéndose el esquema de tarifa proporcional de acuerdo al grado de consanguinidad, pero además dependiendo de la condición del sujeto pasivo, diferenciando los herederos de los legatarios y fiduciarios, duplicando la cuota tributaria de los últimos respecto al heredero; con una variable adicional, la determinación expresa “de que la sucesión intestada no se extenderá más allá del sexto grado”.¹³¹

Merece la pena señalar que conforme la disposición legal la recaudación correspondiente al impuesto configurado en 1912, se destinaba a la instrucción pública; mientras que mediante el tributo configurado en 1920, el destino de la recaudación se distribuía proporcionalmente entre varias finalidades sociales, el 40% se dedicaba a la construcción de locales escolares y el 60% restante se distribuía en las provincias con la finalidad de proteger la infancia, particularmente en la provincia del Guayas. Este producto era entregado a la “Sociedad de Puericultura”, mientras que en la provincia de Tungurahua se dividía por partes iguales para el cuidado de los niños y para la terminación y sostenimiento del “Hospital de Ambato”,¹³² lo cual puede constituirse en un gran acierto en la época, al menos desde el punto de vista financiero público, toda vez que la finalidad a la que se destinaba el tributo garantizaba el cumplimiento de los fines extra fiscales que un impuesto de esta naturaleza debería garantizar, y ello es la redistribución de la riqueza a través del gasto público social.

¹²⁹ Escala de tiempo de las sucesiones en Ecuador. ANEXO 1. Elaborado a partir de la fuente primaria de consulta, el Registro Oficial.

¹³⁰ Ecuador. *Ley sustitutiva a la ley de 25 de junio de 1910, para el sostenimiento del Ejército y la defensa nacional*, Registro Oficial 48, 29 de octubre de 1912, art. 22.

¹³¹ Ecuador. *Poder legislativo*, Registro Oficial 48, 30 de octubre de 1920.

¹³² Ecuador. *Ley sustitutiva a la ley de 25 de junio de 1910, para el sostenimiento del Ejército y la defensa nacional*, Registro Oficial 48, 29 de octubre de 1912, arts. 9 y 10.

En 1928¹³³ la tributación de las herencias, legados, donaciones y en general a adquisiciones a título gratuito que obtengan acrecimiento patrimonial incorpora como sujetos pasivos además ascendientes y descendientes hasta la fecha no habían sido considerados, además de extraños y colaterales las tarifas fluctuaban dependiendo del acervo que se iba a heredar desde diez mil sucres hasta dos millones de sucres.

En cuanto a la tarifa si los llamados a la sucesión eran los padres, los hijos, personalmente o representados por su descendencia legítima, o el cónyuge, se pagaría progresivamente sobre el acervo total, entre el (1%) uno y el (5,5%) cinco y medio por ciento; si los llamados a heredar fuesen ascendientes o descendientes no contemplados en el supuesto general, se agregaba un punto y medio por ciento.

En este caso podemos advertir que si bien la escala es progresiva y no depende como los casos anteriores del parentesco o grado de consanguinidad entre el beneficiario y el causante, la tarifa progresiva depende de la cuantía del acervo total.

Como se puede advertir en esta norma existen dos elementos históricos importantes, el primero es que si bien se adopta la progresividad en lugar de la proporcionalidad en lo relativo a la tarifa, el tratamiento que recibe es en calidad de impuesto patrimonial con ley propia, ellos se denota por cuanto el impuesto no es personal y subjetivo, sino que corresponde al acervo total del caudal hereditario, por lo tanto se puede afirmar que un impuesto patrimonial puede ser gravado con una tarifa progresiva, sin que ello atente en contra de la naturaleza del tributo.

Más de cuatro décadas tardó en llegar una reforma al impuesto especial creado en 1928, así en 1986 mediante la Ley de impuesto a las herencias, legados y donaciones, se configura un impuesto patrimonial cuyo objeto era “los bienes materia de herencias, legados y donaciones”, además “la construcción a título gratuito de derechos de usufructo uso o habitación, y en general, el traspaso de dominio por causa de muerte o a otro título gratuito o cuya causa onerosa no se justifique plenamente”.¹³⁴

En esta ley el legislador diseña por primera vez una tabla progresiva que permite calcular la cuantía del impuesto de cada heredero o legatario, en base a salarios mínimos vitales de su asignación o donación, considerando un mínimo exento, una fracción básica con un porcentaje fijo

¹³³ Ecuador. *Ley del impuesto sobre herencias, legados, donaciones, etc., nativa de las que han regido antes de ahora*, Registro Oficial 730, 31 de agosto de 1928.

Nota histórica: emitido durante la presidencia provisional de Isidro Ayora.

¹³⁴ *Ibíd.*, art. 6.

a dicha fracción, y un porcentaje por el excedente de la fracción básica, que oscilaba entre el seis y el 35%.

Es decir que desde 1986 se configura en el Ecuador un esquema de tributación progresivo correspondiente a las hijuelas de cada heredero, legatario o donatario mediante la aplicación de una tabla fijada para calcular el tributo correspondiente al acervo sucesorio en base a la cantidad de salarios mínimos vitales en cada escala.¹³⁵

Es decir que en este año se produce una fractura en el paradigma de origen puesto que el impuesto pasa de ser patrimonial, y por tanto relativo a todo el acervo sucesorio, a ser un tributo de naturaleza híbrida, pues toda vez que se sigue aplicando una tarifa progresiva, ahora se calcula de manera individual para cada hijuela, y por tanto se aplican exoneraciones y exenciones de naturaleza especial, como por ejemplo para aquellos acrecimientos patrimoniales producto de indemnizaciones por causa de muerte que reciban herederos así como pensiones otorgadas por la seguridad social y sus prestaciones así como otros importes por seguros de vida y de desgravamen hipotecario, dotando este impuesto de ciertas características que se podrían considerar constituyen un aporte a la configuración de un impuesto más subjetivo.

Este cambio normativo coincide con el desarrollo y avance de los estudios que en materia de finanzas públicas tuvieron relevancia particularmente en Italia con la Escuela de Pavía representada por el ya mencionado autor Benvenuto Griziotti, seguido en Latinoamérica por el también ya citado Dino Jarach; cuya influencia llegó al Ecuador y fue seguido por el tratadista Eduardo Riofrío Villagómez,¹³⁶ —dicho sea de paso el único autor ecuatoriano dedicado a la materia— quien a fines de los años cincuenta, y particularmente en la década de los años sesenta y setenta escribió y bajo la marcada influencia de esta escuela italiana, manuales y tratados de finanzas públicas.

Es importante señalar que el cambio suscitado en 1986 es producto de una necesidad de sistematizar el régimen tributario, pues a la época la dispersión normativa en el ámbito fiscal superaba los límites de la racionalidad.

¹³⁵ Ecuador. *Ley de impuesto a las herencias donaciones y legados*, Registro Oficial 532, 29 de septiembre de 1986.

¹³⁶ A Eduardo Riofrío Villagómez se le reconoce en el Ecuador como uno de los principales tratadistas en materia tributaria, más el único dedicado al campo más amplio de las finanzas públicas. Entre los sus principales trabajos se pueden consultar: *Tratado de Finanzas Públicas* (Quito: Editorial Casa de la Cultura Ecuatoriana, 1962) tomos I y II; y, *Manual de Ciencia de las Haciendas* (Quito: Imprenta del Ministerio del Tesoro, 1957).

Así encontramos que hasta 1975 año en el que se emite el Código Tributario se encontraban vigentes multiplicidad de leyes, cada una dedicada a un tributo en particular, la más relevante es la Ley de Impuesto a la Renta que sustituyó al régimen de imposición global sobre la renta instituido en 1962 en el Gobierno del doctor Carlos Julio Arosemena, esta ley nace mediante Decreto Supremo 329, publicada en el Registro Oficial número 190 del 26 de febrero de 1964 durante la Presidencia de José María Velasco Ibarra, fue codificada en 1971 publicada en el Registro Oficial número 305 del 6 de septiembre de 1971, junto con esta además destacan: la Ley de Fomento, Ley de Impuesto a las Transacciones Mercantiles y Prestación de servicios, Ley de Timbres, **Ley de Impuestos sobre las Herencias, Legados y Donaciones**, Ley de Alcoholes; actos normativos relativos a: Impuesto a la producción y venta de cigarrillos, Impuesto único a la producción de cerveza, Impuesto a las bebidas gaseosas, Impuesto a los espectáculos públicos, Impuesto adicional del seis por mil a los predios urbanos, Impuesto a los capitales en giro; además: Ley del Registro Único de contribuyentes, Ley de Administración Financiera y Control, Ley de Cédula Tributaria, Impuesto único del uno por ciento a las operaciones de crédito en moneda nacional, Impuesto al Registro de Créditos externos, Ley de Abono Tributario entre múltiples más relacionadas.¹³⁷

Hasta aquí la breve reseña histórica previa al cambio de paradigma en la tributación de las herencias, legados y donaciones en el Ecuador; del mismo se deben destacar algunas características a) el paradigma de origen en la tributación por *sucesión mortis causa* en el Ecuador, reconocía la naturaleza patrimonial del objeto imponible; b) aplicaba el principio de la proporcionalidad y lo ligaba al grado de parentesco, es decir al vínculo biológico entre el beneficiario y el causante; c) aplicó el principio de progresividad para la aplicación de la tarifa, sin reñir con la subjetividad y el principio de proporcionalidad en relación al grado de parentesco; d) el paradigma comienza a fracturarse toda vez que se desatiende la naturaleza universal del patrimonio y se inicia la etapa de la tributación subjetiva.

3.2 El cambio de paradigma en la imposición por percepción de herencias, legados y donaciones

Ahora bien el Registro Oficial 532 de 29 de septiembre de 1986 trajo consigo una multiplicidad de reformas y leyes tributarias que se adaptaban a la Ley de fijación de sueldos y salarios mínimos vitales¹³⁸ publicada en el mismo suplemento; no fue suficiente para alcanzar la

¹³⁷ Eddy De la Guerra, *El Régimen Tributario Ecuatoriano. Una aproximación hacia la capacidad contributiva y la suficiencia recaudatoria en la tributación interna* (Quito: CEP, 2013), 35. El énfasis es añadido.

¹³⁸ Ecuador. *Ley de fijación de sueldos y salarios mínimos vitales y elevación de sueldos y salarios de los trabajadores del sector privado y de los servidores públicos y de medidas tributarias para su financiamiento*, Registro Oficial 532, 29 de septiembre de 1986.

sistematización requerida; así, en 1989 tiene lugar una de reformas más grandes y trascendentes mediante la aprobación de la Ley de Régimen Tributario, también conocida como Ley 56.

Para 1989 la cantidad de impuestos y normas que los creaban habían proliferado de tal forma que el Congreso Nacional al emitir la mencionada **Ley de Régimen Tributario Interno** publicada en el Registro Oficial número 341 del 22 de diciembre, intentó regular los impuestos existentes a través de un solo cuerpo normativo y ordenando expresamente la derogatoria de la Ley de Impuesto a la Renta, Ley de Impuesto a las Transacciones Mercantiles y Prestación de servicios, Ley de Timbres y de tasas y postales telegráficas, **Ley de Impuestos sobre las Herencias, Legados y Donaciones**, Ley del Sistema Impositivo al Consumo Selectivo de Productos Alcohólicos de producción nacional; Decretos Supremos relativos a: Ley del Sistema Impositivo al Consumo cigarrillos, Impuesto único a la producción de cerveza, Impuesto selectivo al consumo de cerveza, Impuesto a los consumos selectivos, Impuesto a los espectáculos públicos, Impuestos a la producción de cementos, Ley tributaria para la contratación de servicios de Exploración y Explotación de Hidrocarburos, además la derogatoria incluyó otros cuerpos normativos completos o diversos artículos de leyes y decretos supremos que contenían tributos o reglas tributarias que perdían vigencia con la publicación de la nueva ley. La referida ley se encuentra en vigencia hasta la presente fecha aunque se han efectuado múltiples reformas, que serán objeto de análisis posterior.¹³⁹

El hecho más representativo de esta reforma es que mediante la derogación de la ley especial que sometía a gravamen de manera progresiva a las herencias, legados y donaciones, en el Ecuador se produce históricamente un cambio definitivo de paradigma, por cuanto las herencias, legados y donaciones pasan a formar parte de un listado de ítems, que se consideran “tipos de renta” y sobre los cuales se tributa el impuesto a dicho objeto imponible.

Acogiendo así las premisas y principios de la teoría del acrecimiento patrimonial, como un tipo de renta, en lo que desde el punto de vista de la necesidad de sistematización del régimen tributario ecuatoriano, constituyó un acierto; mas, desde el punto de vista técnico, anuló la autonomía e independencia y por tanto la especialidad de la tributación de las sucesiones en el Ecuador, asimilando las herencias, legados y donaciones, como un tipo de renta; en un hecho que, a título personal se considera, desnaturaliza la tributación por este objeto imponible, pasando de una imposición que ya era progresiva de un impuesto de naturaleza patrimonial, a una imposición proporcional, de un impuesto “tipo de renta” con una redacción ambigua y que se presta para la confusión.

¹³⁹ De la Guerra, “*El Régimen Tributario Ecuatoriano*”, 35-36. El énfasis es añadido.

En primer lugar de acuerdo con el artículo dos de la ley¹⁴⁰ dispone que para efectos de la determinación del impuesto a la renta se considera tal, tanto a los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso bien sea que provengan del trabajo, del capital o de ambas fuentes; como a los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales ecuatorianas, domiciliadas en el país o por sociedades nacionales de conformidad con esa misma ley.

La confusión se suscita toda vez que este artículo contiene un concepto legalista de la renta, en el que si bien se define como tal, a los ingresos obtenidos a título gratuito, también se menciona que los mismos deben provenir o bien del trabajo o bien del capital o de ambas fuentes; en ese sentido tanto el trabajo como el capital, implican acciones productivas del beneficiario — es decir una manifestación de voluntad o bien de laborar para recibir una remuneración, o bien de ahorrar para recibir réditos; sin embargo, la percepción de herencias, legados y donaciones, se produce sin acción alguna por parte del beneficiario; por lo tanto, no coincide con los hechos económicos que se requieren para obtener un beneficio o bien producto del trabajo o del capital.

En segundo lugar, se suscita una confusión toda vez que esta ley da a ratos un trato diferenciado a los ingresos de los *bienes sucesorios indivisos*, previa exclusión de los gananciales del cónyuge sobreviviente, estableciendo que los mismos se computarán y liquidarán considerando la sucesión como una unidad económica independiente; es decir reconociendo su naturaleza patrimonial, y el principio de universalidad que le caracteriza al patrimonio como objeto imponible.¹⁴¹

Sin embargo, más adelante en el artículo 36 se dispone que para liquidar el impuesto a la renta de las personas naturales y de las sucesiones indivisas se aplicarán, a la base imponible, las tarifas contenidas en una tabla progresiva, con un impuesto sobre la fracción básica excedente del (0%) cero por ciento para la fracción exenta, y entre el (10%) diez y el (25%) veinte y cinco por ciento; con una particularidad, contenida en una disposición especial, por la que “los beneficiarios

¹⁴⁰ Ecuador. *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 341, 22 de diciembre de 1989.

¹⁴¹ Para comprender la diferencia el régimen tributario del patrimonio por sí sólo como objeto de imposición por la posesión y titularidad y el patrimonio desde el punto de vista de la sucesión, se recomienda revisar doctrina especializada, la que se ha consultado para esta investigación y se recomienda en orden lógico de lo particular a general es: Julio Otero Valentín, *La doctrina del Patrimonio: los fundamentos, el sistema, la ponderación, el régimen, la política* (Madrid: Reus, 1930); Javier Pérez - Fadón Martínez, “Imposición patrimonial: situación y perspectivas”, *Carta Tributaria: Revista de Opinión*; n.º 9 (2015); y Eduardo Berché Moreno. *Manual de impuestos directos: impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre sociedades, impuesto sobre sucesiones y donaciones, fiscalidad internacional* (Barcelona: CissPraxis, 2000).

de ingresos provenientes de herencias, legados o donaciones, satisfarán la tarifa única del 10% sobre el excedente de cinco millones de sucres”¹⁴².

Es decir que establece una tarifa mixta, es decir progresiva en lo que a la fracción básica se refiere y fija proporcional del (10%) en cuanto al excedente. En ese sentido no guarda relación la definición de renta contenida en el artículo dos, con el tratamiento diferenciado que recibe conforme los artículos seis y treinta y seis; toda vez que si renta se define como los ingresos a título gratuito así como los ingresos a título oneroso; el tratamiento tributario debería ser similar, para garantizar el cumplimiento del principio de igualdad; sin embargo, no sólo que se le da un trato diferenciado sino que se retoma la figura de la tributación por el total del acervo sucesorio, toda vez que se le configura como unidad económica independiente; pero al propio tiempo se articulan dos tipos de tarifa lo cual advierte una falla técnica en la configuración tanto del hecho generador del impuesto a la renta, como en la determinación de la tarifa aplicable.

Finalmente, una tercera fuente de confusión se identifica en el contenido del artículo ocho en el que se clasifica a la renta por la fuente, por un lado los ingresos de fuente ecuatoriana y por otro lado los ingresos obtenidos en el extranjero; atribuyendo de manera anti técnica como a los provenientes de herencias y legados y donaciones únicamente a los bienes situados en el Ecuador, excluyendo así aquellos situados en el extranjero, y que desde el punto de vista del derecho sucesorio, al pertenecer al patrimonio del causante, forman parte de todo el acervo sucesorio, pero que, desde el punto de vista fiscal son segmentados y separados por efecto de esta disposición legal, es probable que esta medida se deba a la política interna de evitar doble imposición internacional, pues los bienes situados en el extranjero tributarán —de existir impuesto a las sucesiones— en la país de la fuente; sin embargo, la exclusión como forma de evitar este fenómeno, no es la correcta, la exención o el crédito tributario serían mecanismos apropiados que no atentarían contra la naturaleza patrimonial de la sucesión *mortis causa*.

En el año 2001 se produce una reforma importante con la Ley de Reforma Tributaria;¹⁴³ en primer lugar se sustituye la tabla para el cálculo del impuesto a la renta y de las sucesiones indivisas por la siguiente:

¹⁴² Ecuador. *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 341, 22 de diciembre de 1989, art. 36.

¹⁴³ Ecuador. *Ley de Reforma Tributaria*, Registro Oficial 325, 14 de mayo de 2001.

Tabla 1

Tabla para el cálculo del impuesto a la renta y de las sucesiones indivisas

"BASE IMPONIBLE		TARIFA	
Fracción Básica	Exceso hasta	Impuesto Fracción Básica	% Impuesto Fracción Excedente
0	5.000	0	0%
5.000	10.000	0	5%
10.000	20.000	250	10%
20.000	30.000	1.250	15%
30.000	40.000	2.750	20%
40.000	En adelante	4.750	25%

Fuente: Artículo 22 de la Ley Reformatoria Tributaria 2001

Este cambio fue necesario puesto que la economía ecuatoriana ya estaba dolarizada y la norma necesitaba una adaptación al cambio de moneda de curso legal; en ese sentido también se incluyó una disposición en el siguiente sentido: "Los valores de la tabla precedente, serán corregidos anualmente por el índice de Precios al Consumidor en el área urbana, dictada por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos -INEC-, en el mes de noviembre de cada año, con vigencia para el año siguiente"; por lo que esta reforma podría considerarse como una vulneración al principio de seguridad jurídica en materia tributaria¹⁴⁴

Ahora bien, retomando la reforma de 2001, un cambio en la tarifa proporcional se produce, toda vez que, si bien se mantiene el sistema híbrido instituido en 1986, el porcentaje de la tarifa fija para el excedente de la fracción básica bajó del (10%) diez por ciento al (5%) cinco por ciento; esto como medida compensatoria a los efectos perniciosos del cambio de moneda, reforma que se considera apropiada, toda vez que los bienes objeto de sucesión se vieron seriamente afectados tanto por la dolarización en sí misma producto del ajuste monetario, sino además por efectos indirectos en la revalorización de avalúos, actualización de catastros, revalorización de deudas hipotecarias, prendarias, incidencia en tasas de interés, entre mucho otros factores.

¹⁴⁴ Si bien este tema no es parte de la presente investigación, merece ser señalado con fines didácticos. La seguridad jurídica implica un derecho a la estabilidad de la norma tributaria, misma que en este tributo no ha sido debidamente cuidada.

En el año 2004 la Ley de Régimen Tributario había sido modificada sustancialmente en 34 oportunidades¹⁴⁵ y tenía gran cantidad de artículos enumerados que habían sido agregados desde 1989, lo cual hizo necesaria una codificación;¹⁴⁶ mas dejando la regulación casi intacta al tenor de las siguientes disposiciones:

Art. 1.- Objeto del impuesto.- Establécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley.

Art. 2.- Concepto de renta.- Para efectos de este impuesto se considera renta:

1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos *a título gratuito* u oneroso, bien sea que provengan del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y,

2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 94 de esta Ley.

Además, cabe señalar que se sigue considerando como sujeto pasivo, no al heredero o legatario, sino como la ley desde 1989 señalaba a “*las sucesiones indivisas*”,¹⁴⁷ no así a los donatarios, que tributarán por los ingresos recibidos en tal calidad. Así también se mantiene la naturaleza patrimonial de la sucesión mortis causa a los “ingresos generados por *bienes sucesorios indivisos*, previa exclusión de los gananciales del cónyuge sobreviviente, se computarán y, liquidarán considerando a la sucesión como una unidad económica independiente”.¹⁴⁸ Se consideran como ingresos de fuente ecuatoriana a los “provenientes de herencias, legados y donaciones de bienes situados en el Ecuador”; y, se mantiene en el artículo 35 la misma tabla ya vigente y la tarifa fija proporcional al excedente de la fracción básica en el (5%) cinco por ciento¹⁴⁹ de conformidad con el reglamento.

Siendo la remisión al reglamento la única reforma tangible, pues tanto en la ley de 1989 como en la reforma de 2001, no se contemplaba al reglamento como instrumento para reglar

¹⁴⁵ “Dentro de las 47 reformas destacan la Ley para la re-forma de las Finanzas Públicas conocida como Ley 99-24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de Abril de 1999, la Codificación No. 26, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 463 de 17 de noviembre del 2004; habiendo transcurrido quince años desde su publicación, la LRTI había sido reformada en 34 oportunidades; a través de leyes vinculadas directa o indirectamente al régimen impositivo; la creciente dispersión normativa hizo necesaria la codificación, que se constituye como la primera gran reforma de la década, por cuanto además de efectuar la labor de codificación realizó algunas reformas a los principios y reglas originarios”. De la Guerra, “*El Régimen Tributario Ecuatoriano*”, 120.

¹⁴⁶ Ecuador. *Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 463, 17 de noviembre de 2004.

¹⁴⁷, *Ibíd.*, art. 4

¹⁴⁸ *Ibíd.*, art. 6.

¹⁴⁹ *Ibíd.*, arts. 8 y 36.

elementos formales de este tributo; de hecho el contexto para la aprobación del reglamento a la Ley de Régimen Tributario fue irregular por las razones expuestas a continuación:

Para la aplicación de la LRTI, se requiere del respectivo reglamento, lo que sorprende de esta afirmación, es que siendo la ley publicada en 1989, el primer reglamento data de 1994, lo que pudo haber coadyuvado a una incorrecta aplicación de la ley durante ese período lo que seguramente se ve reflejado en los niveles de recaudación fiscal en dichos años; este reglamento fue emitido mediante Decreto Ejecutivo N° 2411 y publicado en el Suplemento del Registro Oficial 601, de 30 de diciembre de 1994 durante la presidencia de Sixto Durán Ballén, durante su vigencia contó con 13 reformas hasta antes de ser sustituido.

La sustitución del primer reglamento vino con el Decreto Ejecutivo No. 2209, publicado en Suplemento del Registro Oficial N° 484 de 31 de diciembre del 2001 durante el gobierno de Gustavo Noboa Bejarano, fue modificado en 8 oportunidades y se mantuvo vigente hasta la nueva publicación del Reglamento dado por Decreto Ejecutivo No. 1051, y publicado en el Suplemento del Registro Oficial N° 337 de 15 de mayo del 2008, durante la presidencia de Rafael Correa; este reglamento tuvo por objeto la correcta aplicación no solo de la LRTI como tal, sino de las reformas a ella incorporadas durante su presidencia, y que son consistentes con la transición institucional del Ecuador y la política tributaria implementada; durante su período útil ha pasado por cinco reformas hasta la versión vigente publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 209 del 08 de junio de 2010, emitido durante su segundo período presidencial¹⁵⁰.

Así las cosas, la codificación efectuada en 2004 no alteró el segundo paradigma vigente que adoptó la teoría de la renta con inclusión de los acrecimientos patrimoniales a título gratuito; manteniéndose las confusiones antes mencionadas; mismas que no encontraron mejor suerte, sino que además se complicaron con la siguiente reforma correspondiente al año 2007 mediante la Ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador, temas que serán analizados en el siguiente acápite.

3.2.1 Análisis interdisciplinario del hecho generador vigente y la percepción de herencias, legados y donaciones como supuesto de renta

A partir de este punto de la investigación se estudiará el régimen impositivo vigente para el impuesto a las herencias, legados y donaciones, cuya estructura cambió respecto a la configuración establecida en 1989, mediante la Ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador;¹⁵¹ que como dato curioso fue aprobada por la Asamblea Constituyente, antes de la

¹⁵⁰ De la Guerra, “*El Régimen Tributario Ecuatoriano*”, 123-4.

¹⁵¹ Ecuador. *Ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador*, Registro Oficial 242, Tercer Suplemento, 29 de diciembre de 2007.

aprobación de la Constitución de la República aprobada en 2008; pudiendo señalar, que de haberse aprobado la misma, varias de las reformas tributarias habrían podido resultar “inconstitucionales” a la luz de la Constitución Política de la República del Ecuador de 1998 que se encontraba todavía vigente en 2007.

Ya en un estudio previo se determinó que uno de los principales cambios que la ley para la equidad tributaria trajo consigo fueron las reformas a la tributación de las herencias, legados y donaciones, toda vez que se modificó la tarifa híbrida vigente hasta 2007¹⁵² cambiando la tarifa fija proporcional del (5%) sobre el excedente de la fracción básica desgravada; reemplazada por una tarifa progresiva de hasta el 35%, que en caso de herencias entre personas en el primer grado de consanguinidad se reduce a la mitad. Pero los cambios deben ser analizados en torno a un contexto general, y no solo el de la tarifa, y a ello se procede a continuación.

En primer lugar en la definición de renta se reemplaza el texto del numeral 1 del Art. 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno por el siguiente: “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*”.¹⁵³

En segundo lugar se agrega como un tipo de renta a los ingresos provenientes de las herencias, legados y donaciones, a los provenientes de los hallazgos de bienes situados en el Ecuador;¹⁵⁴ esta es a mi juicio una inclusión tanto innecesaria como fuera de lugar, en primer lugar dado que esta norma prevé además como un tipo de renta “otros” que puedan representar un beneficio; y por otro lado, dado que los hallazgos no implican transferencia de dominio a título gratuito, toda vez que para la transferencia se requiere un propietario anterior con derechos, mientras que en los hallazgos se desconoce la titularidad de la propiedad hallada, en cuyo caso este hecho jurídico debería tenerse como “otro” conforme a los supuestos de la misma norma.

En tercer lugar se dispone que “los beneficiarios de ingresos provenientes de herencias y legados, con excepción de los hijos del causante que sean menores de edad o con discapacidad de

¹⁵² Merece la pena señalar que a partir del 2007 en el Ecuador se inicia una era de constantes cambios y reformas, se han logrado contabilizar al menos 18 en menos de 10 años. Una interesante reseña a este movimiento reformativo se puede revisar en: Cesar Montaña Galarza, “Régimen tributario ecuatoriano a partir de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador (2007) y el rol de la Corte Constitucional”, *Rivista Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, vol. XII, n.º 1, (2015): 83-123.

¹⁵³ Ecuador. *Ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador*, Registro Oficial 242, Tercer Suplemento, 29 de diciembre de 2007, art.55. Reformatorio del artículo 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, énfasis es añadido.

¹⁵⁴ *Ibíd.*, 57. Reformatorio del artículo 8 numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

al menos el 40% según la calificación que realiza el CONADIS; así como los beneficiarios de donaciones, pagarán el impuesto, de conformidad con el reglamento, aplicando a la base imponible las tarifas contenidas en la siguiente tabla:¹⁵⁵

Tabla 2

Tarifa del impuesto a la renta por la percepción de herencias, legados y donaciones

Impuesto Herencias, Legados y Donaciones			
20 08			
Fracción Básica	Exceso hasta	Impuesto Fracción Básica	%Imp. Fracción Exenta
-	50,000	-	0%
50,000	100,000	-	5%
100,000	200,000	2,500	10%
200,000	300,000	12,500	15%
300,000	400,000	27,500	20%
400,000	500,000	47,500	25%
500,000	600,000	72,500	30%
600,000	En adelante	102,500	35%

Fuente: Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en Ecuador 2007

En este punto merece la pena señalarse que se advierte una nueva y gran confusión, se establece a las “herencias, donaciones, legados y hallazgos” como un tipo de renta; sin embargo, en el título de la tabla el nombre atribuido es el de “impuesto herencias, legados y donaciones”; esto no tendría mayor importancia, más que la semántica; salvo por el hecho de que a diferencia de paradigma configurado en 1989 la tabla aplicaba de manera general tanto para el cálculo del impuesto a la renta de las personas naturales, así como el de las sucesiones indivisas —con la particularidad de la tarifa fija proporcional para el excedente de la fracción básica—; con esta reforma se establecen dos tablas autónomas, una para el cálculo del impuesto a la renta, y otra para el cálculo del impuesto por la sucesión mortis causa y la donación, tanto aquella imputable a la herencia, como inter vivos.

¹⁵⁵ *Ibíd.*, 91. Reformatorio del artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

De esta forma se produce a mi juicio una mutación en el paradigma vigente, por cuanto si bien se mantiene la adhesión del Ecuador a la teoría de la renta como acrecimiento patrimonial, con esta reforma se otorga un tratamiento totalmente diferenciado a la “renta global”; que resulta no ser tal, al no estar incluida la fuente de los “ingresos por bienes sucesorios”; de aquellos, ahora denominados como “ingresos de fuente ecuatoriana provenientes de herencias, legados y donaciones”.

En esta reforma se establece además que “los rangos de la tabla precedente serán actualizados conforme la variación anual del Índice de Precios al Consumidor de Área Urbana dictado por el INEC al 30 de noviembre de cada año. El ajuste incluirá la modificación del impuesto sobre la fracción básica de cada rango. La tabla así actualizada tendrá vigencia para el año siguiente.

Adicionalmente “en el caso de que los beneficiarios de herencias y legados se encuentren dentro del primer grado de consanguinidad con el causante, las tarifas de la tabla precedente serán reducidas a la mitad”;¹⁵⁶ de esta forma se consolida la naturaleza “personal” y “subjetiva” del tributo, pues considera características propias del beneficiario, y configura un trato diferenciado que no implica vulneración al principio de igualdad, pues si bien la tarifa progresiva puede llegar hasta un (35%) treinta y cinco por ciento, lo cual es alto, la reducción al primer grado de consanguinidad a la mitad constituye una garantía normativa al derecho a la herencia.

Es importante señalar que en esta reforma se ha determinado como hecho generador a la “delación” y la “exigibilidad de la obligación se produce al cabo de seis meses posteriores a la delación, momento en el cual deberá presentarse la declaración correspondiente”.¹⁵⁷

Esta reforma produce a su vez una nueva confusión, la delación es el llamamiento que se hace a una persona con “derecho a heredar” para que reciba la herencia. En forma concreta la delación, proveniente del latín *delatio - ōnis*, que significa “acusación o denuncia”; jurídicamente se define como el “llamamiento a aceptar o repudiar una herencia o legado”;¹⁵⁸ es decir que, el hecho generador pasa de ser “la transferencia de dominio a título gratuito” a “el llamamiento a aceptar o repudiar la herencia”; es decir, al momento previo a la aceptación, y por tanto previo a

¹⁵⁶ *Ibíd.*

¹⁵⁷ *Ibíd.*, inciso cuarto.

¹⁵⁸ Real Academia Española. Diccionario de la lengua española. Edición del Tricentenario, accedido 15 de agosto de 2017, <http://dle.rae.es/?id=C5yXZyG>.

la transferencia, estableciéndose incluso un periodo de seis meses desde el llamamiento a heredar para declarar el impuesto.

Esta reforma a todas luces, contradujo tanto la teoría general de la imposición de las sucesiones a la que se hizo mención en el capítulo segundo de esta investigación; así como a las como a las reglas básicas de la sucesión previstas en el derecho sucesorio —lo que amerita una reforma posterior para corregir el error que será analizada en su momento—, pues la causa del tributo es la *sucesión por causa de muerte*, pero el hecho generador se hace efectivo únicamente con la aceptación expresa o tácita, toda vez que el beneficiario, así como está asistido del derecho a heredar, también tiene un *derecho a repudiar*, y una de las razones precisamente para no aceptar una herencia, puede ser que la carga tributaria, sea tan fuerte, que no tenga capacidad de pago inmediata, lo cual coincide con el plazo asimismo inmediato para presentar la declaración desde la delación. A estos hechos nos referíamos con el innecesario y perjudicial divorcio entre el derecho privado —en este caso sucesorio— con el derecho público —en este caso tributario—, que terminan afectando la correcta regulación fiscal de un hecho económico de origen privado.

Por su parte “en el caso de donaciones el acto o contrato por el cual se transfiere el dominio constituye el hecho generador. 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 de ascendientes a descendientes o viceversa”;¹⁵⁹ 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”.¹⁶⁰

Aquí se encuentran dos puntos vitales de análisis, en primer lugar el trato diferenciado entre herederos y legatarios con los donatarios; toda vez que, mientras que en el primer caso, el hecho generador que constituye actualmente de acuerdo la LORTI en la aceptación expresa o tácita del beneficiario, —que en aquel entonces era la delación—; y no la transmisión de dominio que constituye un momento posterior al de la aceptación; en el caso de la donación, dicha transferencia

¹⁵⁹ Ecuador. *Ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador*, Registro Oficial 242, Tercer Suplemento, 29 de diciembre de 2007, art. 91. Inciso quinto. Reformatorio del artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

¹⁶⁰ *Ibíd.*, inciso sexto.

si constituye hecho generador, lo cual puede advertirse, podría —aunque requiere un análisis más detenido— considerarse una vulneración al principio de igualdad.

El segundo punto, es lo que en doctrina habíamos visto, la razón para incluir el supuesto de la “donación imputable a la herencia” como parte del tributo, —distinta de la donación a terceros sin derecho a heredar— bajo la premisa de que la donación, suele tener por objeto la transferencia anticipada de la herencia, a fin de evadir los tributos correspondientes; en este caso, la teoría que da sustento a este argumento y que ya fue objeto de análisis, se consolida en esta reforma pues además del supuesto básico, se incluye la “presunción de donación” como parte del hecho generador y además se incluye aquella que pudo haberse llevado a cabo “mediante terceros” dentro de los cinco años previos.

Todo lo cual configura un tributo directo, personal, subjetivo, profundamente rígido que desconfió del ciudadano propietario, lo cual no aporta ni a la seguridad jurídica, ni a la cultura tributaria, por el contrario puede generar una reacción negativa del contribuyente, en lo que se conoce como el efecto “noticia”¹⁶¹ de los tributos.

Como podemos advertir con la reforma implementada con la Ley reformativa para la equidad tributaria, las confusiones implementadas en la Ley de Régimen Tributario no solo que no fueron absueltas, sino que además se agregaron nuevos elementos de cuestionamiento; además, las reformas y los intentos de reformas no han cesado; mas, a ello se dedicará el estudio del siguiente acápite, pues todo la problemática de esta regulación gira en torno a la garantía de la protección de los derechos del contribuyente y su capacidad contributiva.

3.2.2 El problema jurídico en torno a la capacidad contributiva

Se había mencionado que tanto reformas como intentos de reforma se habían presentado entre el 2007 y la actualidad; así en 2015 se presentó con calidad de “económico urgente,” el proyecto de Ley Orgánica para la Distribución de la Riqueza, que preveía cambios sustanciales en la tributación del impuesto a las herencias, donaciones, legados y otros acrecimientos patrimoniales.

¹⁶¹ Sobre los efectos de los tributos, en particular del efecto “noticia” se recomienda revisar Jorge Leicach, “Efecto económico de los impuestos”, en *Régimen Tributario*, dir. Mario Volman (Buenos Aires: Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2005), 67-72.

En la motivación de este proyecto que por su naturaleza jurídica debería discutirse mediante trámite sumario, se sostiene en primer lugar la necesidad de redistribuir riqueza, desmedidamente acumulada en un porcentaje mínimo de la población; y, en segundo lugar, en la necesidad de “democratizar” el capital a favor de los trabajadores; proyecto de ley imbuido de un discurso ideológico que se concentra en el patrimonio como objeto de imposición, y que pretendía incrementar sustancialmente la recaudación por este impuesto y evitar mecanismos para su evasión y elusión.

Como parte de la propuesta, el proyecto de Ley Orgánica para la Distribución de la Riqueza, que pretendía reformar la tarifa del impuesto a las herencias, donaciones, legados, y otros acrecimientos patrimoniales, hasta el 47.5% para herederos directos —legatarios—, y de hasta el 75% en los demás casos, entre otras múltiples reformas que ventajosamente no llegaron a concretarse, toda vez que la excesiva progresividad en un tributo cuyo objeto imponible es el patrimonio, puede llegar a ponerlo en riesgo en las formas ya descritas en la parte teórica de esta investigación.¹⁶²

Ahora bien, este proyecto de ley fue “temporalmente” retirado de la Asamblea Nacional, debido a multitudinarias protestas ciudadanas en las calles; el Ejecutivo tenía previsto reenviar el proyecto, una vez que concluya una campaña informativa sobre la reforma tributaria; mas, ante las dificultades sociales, en lo que se identifica como un claro “efecto noticia” negativo ante la posible reforma, no se ha vuelto a presentar hasta la presente fecha, aunque tampoco se ha procedido con el archivo, como lo manda el procedimiento legislativo previsto en la Constitución.

Así, en 2016 se produce la última reforma conocida al impuesto “a la renta” sobre ingresos producto de la *sucesión mortis causa* y la *donación*; mediante trámite ordinario se aprobó la Ley Orgánica para evitar la Elusión del Impuesto a la Renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones,¹⁶³ misma que no modificó la tarifa progresiva vigente; pero que corrigió el error de establecer como hecho generador del impuesto a la “delación”, cambiándolo por la

¹⁶² Sobre esta problemática y la situación de otros proyectos similares en materia de impuesto a la plusvalía y las ganancias extraordinarias, se puede consultar: Eddy De la Guerra, *El deber de contribución al gasto público y los derechos del contribuyente* (México D.F.: Porrúa, 2017). En imprenta.

¹⁶³ Ecuador. *Ley Orgánica para evitar la elusión del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones*, Registro Oficial 802, Segundo Suplemento, 21 de julio de 2016. Como dato importante cabe señalar que este proyecto se presenta por vía ordinaria, en lugar del habitual trámite “económico urgente” puesto que el proyecto en tal calidad sobre el mismo impuesto presentado meses atrás tuvo que ser retirado ante la presión social, por cuanto pretendía elevar la tarifa del tributo sustancialmente, de tal forma que la ley que se aprueba no incluye modificaciones en ese sentido.

“aceptación tácita o expresa”¹⁶⁴. Esta ley que pretende correcciones normativas para evitar que aquellos contribuyentes que haciendo uso de fideicomisos, fundaciones, sociedades y mecanismos similares, no estarían cumpliendo con el impuesto vigente, continúen con conductas orientadas al incumplimiento del tributo, reformó el artículo 36, letra d), al tenor del siguiente texto:

- c) Están gravados con este impuesto los incrementos patrimoniales provenientes de herencias, legados, donaciones, hallazgos y todo tipo de acto o contrato por el cual se adquiriera el dominio a título gratuito, de bienes y derechos existentes en el Ecuador, cualquiera que fuera el lugar el fallecimiento, nacionalidad, domicilio o residencia del causante o sus herederos, del donante, legatario o beneficiario [...]

En el caso de herencias, legados, y donaciones, ***el hecho generador lo constituye la aceptación expresa o tácita.***

Los beneficiarios de ingresos provenientes de herencias y legados, con excepción de los hijos del causante que sean menores de edad o con discapacidad en el porcentaje y proporcionalidad que se señale en la respectiva ley; así como los beneficiarios de donaciones, pagarán el impuesto, de conformidad con el reglamento, aplicando a la base imponible las tarifas contenidas en la siguiente tabla: [...]¹⁶⁵

Sobre esta reforma caben dos comentarios, el primero en el sentido de la corrección, misma que fue insuficiente para aclarar las ambigüedades sobre el hecho generador de este impuesto, esto debido a que no se ha Reformado el reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno el mismo que dispone:

Art. 55.- Hecho Generador.- Para efectos tributarios, el hecho generador se produce ***en el momento en que fallece la persona de cuya sucesión se defiere al heredero o legatario***, si éste no es llamado condicionalmente.

En el caso de herencia con llamamiento condicional, el hecho generador se producirá en el momento de cumplirse la condición por parte del heredero o legatario.

Para el caso de donaciones, el hecho generador será el otorgamiento de actos o contratos que determinen la transferencia a título gratuito de un bien o derecho¹⁶⁶.

Es decir que mientras que la ley determina como hecho generador la “aceptación tácita o expresa”, por otro lado el reglamento a dicha ley determina que este se “produce en el momento en que fallece la persona de cuya sucesión se defiere al heredero o legatario”; es decir en el momento de la “delación”, que no es otra cosa que el llamamiento a heredar por efecto de la muerte

¹⁶⁴ *Ibid.*, art. 36, letra d) inciso 7: “el hecho generador del impuesto lo constituye la aceptación expresa o tácita”.

¹⁶⁵ Texto actualizado conforme de la Ley Orgánica de Régimen Tributario interno reformada mediante Ley s/n publicada en el séptimo suplemento del Registro Oficial 913, 30 de diciembre de 2016. El énfasis es añadido.

¹⁶⁶ Ecuador. *Reglamento para aplicación Ley de Régimen Tributario Interno, LORTI*, Decreto Ejecutivo 374. Registro Oficial 209, 8 de junio de 2010. Última modificación: 13-jun.-2016 Estado: Reformado.

del causante; la contradicción entre la ley y el reglamento no se resuelve simplemente acudiendo a la ley como fuente primaria, por cuanto es el reglamento la norma que permite efectuar la liquidación, determinación y declaración del impuesto, por lo tanto, más allá de la reforma, en la práctica, el impuesto estaría siendo exigible desde la muerte del causante y no desde la aceptación expresa o tácita.

En segundo lugar esta reforma merece un comentario, relativo a la motivación, pues nuevamente estamos frente a una reforma que tiende a desconfiar del contribuyente y sospechar de conductas evasivas y elusivas, esta vez la reforma tipifica conductas y establece medidas de corrección.

Actualmente la tarifa que varía conforme a la variación anual del Índice de Precios al Consumidor de Área Urbana dictado por el INEC al 30 de noviembre de cada año se encuentra vigente para el 2017 dentro de la siguiente escala progresiva:

Tabla 3

Tabla vigente para los años 2016 y 2017 para la liquidación del impuesto a la herencia por ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones

Fracción básica	Exceso hasta	Impuesto Fracción Básica	% Imp. Fracción Excedente
0	71.970	0	0%
71.970	143.930	0	5%
143.930	287.870	3.598	10%
287.870	431.830	17.992	15%
431.830	575.780	39.586	20%
575.780	719.710	68.376	25%
719.710	863.640	104.359	30%
863.640	en adelante	147.538	35%

Fuente: Ley Orgánica para evitar la elusión del Impuesto a la Renta y sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones

Como puede apreciarse, la tarifa progresiva es alta y puede llegar al (35%) treinta y cinco por ciento de la fracción excedente; un cambio totalmente radical a la versión original que acogió la teoría del acrecimiento patrimonial, en la que el excedente como máximo alcanzaba un (10%) diez por ciento.

Este es un claro ejemplo de una posición ideológica detrás de las reformas, por la que, la motivación de la redistribución de la riqueza y particularmente en el Ecuador la suficiencia recaudatoria como principio del régimen tributario pueden llegar a afectar de manera sustancial la regulación de un tributo.

De esta forma, la regulación vigente desde el 2007 y sus posteriores reformas propendieron a mejorar la recaudación; contradiciendo al mismo tiempo, la teoría de que este impuesto solo somete a gravamen a un grupo pequeño de la población, y que por lo tanto no vulnera el principio de capacidad contributiva.

Ahora bien, si ese fuese el caso, al recaer sobre un grupo pequeño de contribuyentes, por un lado, la recaudación sería constante, pero baja en proporción a otros tributos y estaría condenada a no crecer; y por otro lado la recaudación limitada impediría cumplir con el objetivo de la redistribución de la riqueza; sin embargo, los reportes públicos del Servicio de Rentas Internas evidencian un crecimiento sustancial de la recaudación de este tributo.¹⁶⁷

En ese sentido, se debe cuestionar la excesiva progresividad en este impuesto; si se trata de un tipo de renta, tal y como la definición legalista de la norma vigente determina, ¿se justifica un tratamiento diferenciado?

En forma general se debe advertir que sí, se requiere un trato diferenciado, toda vez que existen diferencias tanto de fondo como de forma; en primer lugar, la renta es periódica, por lo tanto se recauda cada año mientras se cumplan con los supuestos formales, es decir provenir del trabajo o del capital; mientras que los ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, son ocasionales, es decir que el hecho generador se produce una sola vez por efecto de un acrecimiento patrimonial; esto hace que si bien ambas escalas progresivas puedan llegar hasta el (35%) por el excedente de la fracción básica, es precisamente dicha fracción de la tabla, la que no puede ser igual.

¹⁶⁷ Para la verificación del crecimiento se debe consultar la herramienta “Línea de tiempo. Recaudación del impuesto sobre la renta por ingresos provenientes de herencias, donaciones y legados” ANEXO 2.

Entonces, estando de acuerdo con la necesidad de dar trato diferenciado por cuanto la percepción periódica de una renta, no es equivalente, incluso si la ley la determina como “renta ocasional” al acrecimiento patrimonial por la transferencia a título gratuito; entonces se configura una fuerte crítica a la configuración actual, que nace de una pregunta: ¿si por la naturaleza del ingreso (objeto imponible) está justificado un trato diferenciado, ¿por qué el legislador fusionó dos objetos imposables en un mismo impuesto? No parece haber una respuesta lógica, que supere el único argumento posible: acoger una teoría y receptar una influencia, más por simpatía con la teoría y los autores que la defienden, que por verdadera necesidad de una reforma tributaria.

De hecho luego de este breve comentario, se presenta una duda más importante ¿la simplificación del régimen tributario producto de la fusión de dos tributos con objetos imposables diferentes ha contribuido de alguna manera a mejorar las condiciones de la tributación en Ecuador?; y, por tanto, merece la pena mantener vigente este tributo en las condiciones actuales, sabiendo que las tarifas negativas y las reformas orientadas a aumentar la recaudación pueden tener efectos económicos y sociales negativos.

Esta es pues, la pregunta que los investigadores se plantan en todos los países en los que se encuentra vigente —o lo ha estado— un tributo a las sucesiones. Para poder dar respuesta de una manera objetiva, a continuación se lleva a cabo la última parte de la investigación, que permitirá desde la órbita comparada analizar cómo han sobrellevado la problemática países con estos tributos y por tanto con cuestionamientos similares.

3.2.3 Análisis comparado

Antes de presentar el análisis comparado, es importante aclarar la metodología a emplear; en primer lugar, en cuanto la selección de los comparables, en este estudio se ha decidido realizar una comparación en primer lugar con España, toda vez que si bien es un Estado que nos ha influenciado sustancialmente en materia tributaria, en lo que a este tributo se refiere tiene una regulación sustancialmente diferente de la ecuatoriana. Sin embargo, la doctrina que se ha producido en este sistema jurídico es amplia, diversa, rica¹⁶⁸ en contenido toda vez que se ha

¹⁶⁸ En una estancia de investigación en España, y por invitación del profesor José María Lago Montero, catedrático de la Universidad de Salamanca experto en tributos cedidos —como es el caso del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España— se logró acceder a al menos cuarenta fuentes históricas, sesenta fuentes teóricas —gran

referido en algunos casos para criticar y en otros para adherirse a la doctrina italiana, alemana y en general a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Ahora bien, la comparación con un solo Estado, resulta insuficiente cuando se trata encontrar posibles soluciones a una problemática compartida por similares, en ese sentido al ser Ecuador, parte de la Comunidad Andina CAN, cuyos fines de integración son evitar la doble imposición internacional en la zona de la comunidad y fortalecer las relaciones y acuerdo comerciales entre los países miembros, Colombia, Bolivia y Perú son fuente importante para llevar a cabo un ejercicio comparado importante, en el que se pueden advertir realidades tanto similares, como en aquellos Estados en los que se cobra un tributo similar, como diferente, en aquellos casos en los que no se aplica. Ello será explicitado más adelante.

En segundo lugar en cuanto a la metodología de la comparación se debe aclarar enfáticamente, que si bien existen métodos comparados de corte jurídico que tienen acogida en el Ecuador, como es el caso de la “teoría comparada”;¹⁶⁹ este estudio no pretende identificar el origen de la norma ecuatoriana, ni su motivación, no es necesario para el objeto de estudio determinar si la norma vigente es producto de un trasplante jurídico o se debe a una mutación; lo que interesa es identificar problemas comunes en la regulación vigente para aportar posibles soluciones, por lo tanto dicho método no es apropiado para el objeto de estudio. En ese sentido, se ha optado por una comparación sistemática y propia del Derecho financiero público, en aplicación de los criterios de Fernando Sainz de Bujanda¹⁷⁰.

Una vez aclarada la metodología procede entrar en análisis. Previo a ello se presenta una visión panorámica global, sobre países en los que se encuentra vigente o aquellos en los que no se aplica una figura impositiva igual o similar, para ello se recurre al listado oficial de la Organización para la Cooperación el Desarrollo Económicos OCDE.¹⁷¹

parte de aquellas ya citadas en los dos primeros capítulos de esta investigación— y alrededor de ochenta fuentes actualizadas entre 2014 y 2017 sobre el tributo vigente en el país.

¹⁶⁹ Diego López Medina, “Teoría impura del derecho. La transformación de la cultura jurídica latinoamericana” (Bogotá: Legis / Universidad de los Andes / Universidad nacional de Bogotá, 2008). Esta teoría es defendida en Ecuador por Pablo Alarcón Peña. Ver Aproximación a la teoría constitucional ecuatoriana desde un método comparativo, Tesis doctoral. (Quito: UASB-E, 2016)

¹⁷⁰ Fernando Sainz de Bujanda, *Sistema de Derecho Financiero*, Vol. I (Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1977).

¹⁷¹ OCDE. 2011. *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie “Información comparada” (2010). Foro sobre Administración Tributaria. 3 de marzo de 2011. Centro de Política y Administración Tributarias CPAT*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, 25.

Tabla 4

Imposición sobre sucesiones conforme el listado de países miembros
y no miembros de la OCDE

Países Miembros de la OCE	Impuesto Herencias
Australia	X
Austria	X
Bélgica	X
Canadá	X
Chile	✓
Rep. Checa	✓
Dinamarca	✓
Estonia	X
Finlandia	✓
Francia	✓
Alemania	✓
Grecia	✓
Hungría	✓
Islandia	X
Irlanda	✓
Israel	X
Italia	✓
Japón	✓
Corea	✓
Luxemburgo	✓
México	X
Países Bajos	✓
Nueva Zelanda	X
Noruega	✓
Polonia	✓
Portugal	✓
Rep. Eslovaca	X
Eslovenia	✓
España	X
Suecia	X
Suiza	X
Turquía	✓
Reino Unido	✓
EEUU	✓

Países no Pertencientes a la OCE	Impuesto Herencias
Argentina	X
Bulgaria	X
China	X
Chipre	X

La India	X
Indonesia	X
Letonia	X
Lituania	✓
Malasia	✓
Malta	✓
Rumanía	X
Rusia	✓
Arabia S.	X
Singapur	✓
Sudáfrica	✓

Fuente: Documento: “La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros”¹⁷²

Cabe señalar que el documento citado fue elaborado en 2011; sin embargo el listado es actualizado, toda vez que los países mencionados no han emprendido reformas para derogar o crear —según sea el caso— tributos de este tipo. Como podemos apreciar trece de los treinta y tres es decir el (39,39%) treinta y nueve por ciento de los países miembros de la OCDE no aplican un tributo a las sucesiones; mientras que nueve de quince, es decir el (60%) sesenta por ciento de países que no pertenecen a la organización, pero que son tomados en cuenta de manera referencial, tampoco someten a imposición esta tipo de transferencias patrimoniales, lo que indica posiciones divididas en cuenta a la utilidad que este tipo de tributo puede tener en los diversos sistemas tributarios.

Dentro de los países que cuentan con un Impuesto que gravan las herencias se pueden mencionar a:

1. ANTILLAS HOLANDESAS. Impuesto a las Herencias y Donaciones.
2. ARGENTINA: Provincia de Buenos Aires. Impuesto a la transmisión gratuita de bienes (herencias, legados y donaciones).
3. ARUBA. Impuesto sobre las Herencias y Donaciones (Successiebelasting).
4. BOLIVIA. Impuesto a las Sucesiones y a las Transferencias Gratuitas de Bienes.
5. BRASIL. ITCMD – Impuesto de Transmisión Causa Mortis y Donaciones (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação).
6. CANADA. Impuesto sobre sucesiones (Estate Tax).
7. CHILE. Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.
8. CUBA. Impuesto sobre Transmisión de Bienes y Herencias.
9. ESPAÑA. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¹⁷² OCDE. 2011. *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda de España-OCDE, 25-27.
<https://www.oecd.org/ctp/administration/CIS-2010-ESP.pdf>

10. ESTADOS UNIDOS. Impuesto sobre las Sucesiones (Estate Tax).
11. GUATEMALA. Impuesto sobre las Herencias, Legados y Donaciones.
12. HONDURAS. Impuesto sobre las Herencias, Legados y Donaciones.
13. INDIA. Impuesto sobre Donaciones (GIFT Tax).
14. ITALIA. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Imposte sulle Successione e Donazioni).
15. PAÍSES BAJOS. Impuesto sobre las Herencias, Sucesiones y Donaciones (Schenk- en erfbelasting).
16. REPÚBLICA DOMINICANA. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
17. REPÚBLICA CHECA. Impuesto sobre Sucesiones.
18. SUDÁFRICA. Derecho por herencias (Estate Duty).
19. VENEZUELA. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.¹⁷³

Del listado recogido por Mario Alva tan solo con una rápida revisión de los nombres que en cada país se le ha dado, podemos advertir que si bien en algunos casos, el impuesto general tanto para sucesiones como donaciones, en otros casos son impuestos especiales por tipo de transferencia, como lo es en India, en el que solo se tributa por las donaciones, no así por la sucesión. Con esta visión global tanto de los países que aplican como de aquellos que no aplican, podemos comenzar con el estudio de los comparables seleccionados.

3.3 La imposición por rentas, legados y donaciones sistema jurídico español

La imposición sobre las sesiones como hoy la conocemos en España data de 1987 y está regulado por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre que estatuyó el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; también por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que contiene el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; dado que se trata de un impuesto cedido a las comunidades autónomas existen regulaciones locales que serán analizadas más adelante.

Ahora bien, este impuesto tiene antecesores directos y son los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que fueron creándose a partir de la aprobación del Ley General Tributaria¹⁷⁴ en el año de 1963¹⁷⁵, y que en el

¹⁷³ Mario Alva Matteucci, “El Impuesto a las Herencias, Donaciones y Legados: ¿Resulta pertinente su creación en la actualidad?”, *Actualidad Empresarial*, n.º 230, (2011).

¹⁷⁴ España. *Ley General Tributaria*. Ley 230/1963, 28 de diciembre.

¹⁷⁵ España. *Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Decreto 1018, 6 de abril.

año de 1967 mediante Decreto 1018 de 6 de abril, se aprobó el texto refundido de la Ley y Tarifas de los referidos impuestos.¹⁷⁶

Aunque no en calidad de impuesto, sino más bien como legado obligatorio, un antecedente se encuentra registrado en el año de 1811 con la *Manda Pía Forzosa* impuesta por el Decreto de 3 de mayo¹⁷⁷ por el gobierno refugiado en Cádiz; la misma que fue ratificada en 1825 mediante Cédula Real; el deber concreto consistía en:

...la obligación de legar doce reales vallon en las provincias de la península e islas adyacentes, y tres pesos en las de América y Asia, o mayor cantidad, si los prestadores y herederos, que no fuesen meros comisarios, tuviesen voluntad de ofrecerla; destinándose el importe de estas mandas a aliviar la suerte de prisioneros, de sus familias, de las viudas, y de las demás personas beneméritas que pareciesen en la injusta inversión de Bonaparte, o que estuviese en poder de aquel usurpador, ó que hubiesen perdido sus fortunas, ó de las que en América y Asia defiendan la región, la patria y el monarca contra los revolucionarios de aquellos vastos países, y para recaudar este piadoso legado se determinó que había de durar hasta diez años después de concluida la guerra.¹⁷⁸ (Sic.)

Como podemos apreciar del texto citado, la *Manda Pía Forzosa*, no instituyó un tributo en sí mismo; sin embargo, el legado obligatorio es un tipo de prestación pública al que pertenecen también los tributos, y tienen finalidades comunes a la satisfacción del gasto público; en el caso

¹⁷⁶ Antes de estas figuras se puede hacer una referencia a las sucesiones como derechos de timbre y a los derechos por tráfico de bienes que fueron comunes en la edad moderna en Europa, sin embargo por su naturaleza, tan distinta de la configuración actual, son meros antecedentes históricos. En todo caso, para profundizar los conocimientos sobre el elemento histórico se recomienda revisar: María Pilar Navau Martínez, *Impuesto de sucesiones: ¿un impuesto justo? Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias* (Madrid: Dykinson, 2009), 38-144; doctrina que hace referencia también y que se recomienda en orden cronológico: Lucas Beltrán Flórez, *El impuesto sobre las herencias* (Barcelona: Editorial Bosch, 1945); Juan María Esteban Marquillas, “Un modelo de imposición óptima sobre herencias”, *Hacienda Pública Española* (1977): 45. Carlos Sarmiento Uceda, “Impuesto General de Sucesiones: estudio de la serie estadística 1900-1976 sobre las herencias y su tributación”, *Hacienda Pública Española* (1977): 46. Javier Lasarte Álvarez, “Imposición unificada de sucesiones y donaciones”, *Revista española de derecho financiero*, n.º 53 (1987); y, Rafael Calvo Ortega. *La fiscalidad de las sucesiones y donaciones* (Valladolid: Lex Nova, 1989).

¹⁷⁷ España. *Reglamento sobre la imposición e inversión de una manda forzosa en los testamentos que se otorguen en todos los dominios de la Monarquía durante la presente guerra y diez años después, destinada al socorro de nuestros prisioneras, sus familias, viudas*, Decreto LXIII, 3 de mayo de 1811. Colección de los Decretos y Órdenes que han expedido las cortes generales y extraordinarias desde su instalación (Sevilla: Imprenta Mayor de la Ciudad, 1820), 124. Versión digitalizada disponible en:

<http://fama2.us.es/fde/ocr/2006/coleccionDeDecretosDeCortesT01.pdf>

¹⁷⁸ España. *Real Cédula de Su Majestad y señores del Consejo por la cual se manda a continuar la Manda Pía forzosa, impuesta sobre todos los testamentos que se otorguen en los dominios de la Monarquía, y en las sucesiones intestadas, bajo las reglas que en la misma se expresan*. Fechada en San Ildefonso. Archivo Histórico Cipriano Rodríguez Santa María. Fondo Manuel María Mosquera en CO-Ch-US-AHCRS-MMM-1.2.4.R196; Caja: 9; Carpeta: 4; Folios: 39-44. Documento histórico del que se ha transcrito el texto sin realizar modificaciones. Versión digital disponible:

<https://intellectum.unisabana.edu.co/handle/10818/18122>

referenciado, los gastos militares también conocidos en la doctrina como gastos de guerra, con especial énfasis en la atención de las viudas o sobrevivientes.

Desde el punto de vista fiscal, este legado comparte características tanto con los empréstitos patrióticos como con los empréstitos forzosos;¹⁷⁹ sobre los últimos se discute en doctrina si se trata de un tributo, por cuanto existe una obligación de prestar al Estado, por tanto aplica la coacción, una herramienta propia del sistema fiscal; así también la *Manda Pía Forzosa* configuró una obligación de legar y estableció mecanismos coactivos; por lo tanto, se debe considerar un antecedente valioso.

Retomando la figura del antecesor más inmediato la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados determinaba:

Artículo 2.

1. El Impuesto General sobre las Sucesiones gravará las adquisiciones patrimoniales «mortis causa» y los bienes pertenecientes a las personas jurídicas.
2. El Impuesto se exigirá:
 - a.) Por las adquisiciones a título de herencia o de legado de toda clase de bienes que radiquen en territorio nacional y de derechos, acciones y obligaciones que en él hayan nacido, puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse, y por las que se efectúen de bienes muebles situados fuera de dicho territorio cuando el causante o los causahabientes fueran españoles.
 - b) Por los bienes muebles, cualquiera que sea el lugar en que estén situados, y los inmuebles sitios en territorio español pertenecientes a personas jurídicas de nacionalidad española, así como por los bienes muebles e inmuebles situados en territorio español que pertenezcan a personas jurídicas extranjeras siempre que los indicados bienes no sean susceptibles de transmisión hereditaria, ya directamente, ya por medio de las acciones o títulos representativos de participación en el haber social¹⁸⁰.

Sobre este antecedente merece la pena señalar que se trataba de un tributo por la totalidad del acervo sucesorio, que se debía al Estado central, que contemplaba rebajas y reducciones importantes atendiendo al vínculo biológico entre causante y beneficiarios; y, que la tarifa era proporcional y atendiendo al valor real de los bienes al momento de muerte del causante.

¹⁷⁹ Sobre esta temática se puede revisar: Jarach, “*Finanzas Públicas*”, 235; Mourice Duvenger, *Instituciones Financieras* (Barcelona: Hacienda Pública, 1960), 160 y ss.; Guillermo Ahumada, *Tratado de Finanzas Públicas*, Tomo I (Buenos Aires: Plus Ultra, 1968), 237-8; y Héctor Villegas, *Manual de Finanzas Públicas* (Buenos Aires: DEPALMA, 2000), 350-1. En la doctrina nacional únicamente: Eddy De la Guerra Zúñiga, *El rol de los ingresos tributarios en las finanzas públicas ecuatorianas* (Quito: CEP, 2013), 91-93.

¹⁸⁰ España. *Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Decreto 1018, 6 de abril, art. 2.

Ahora bien, el impuesto que se encuentra vigente, es decir el Impuesto sobre sucesiones y donaciones aprobado mediante la Ley 29/1987¹⁸¹ en la exposición de motivos se señala “cierra el marco de la imposición directa, con el carácter de tributo complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; grava las adquisiciones gratuitas de las personas físicas y su naturaleza directa” y que “contribuye a la redistribución de la riqueza, al detraerse en cada adquisición gratuita un porcentaje de la misma en favor del Tesoro Público; con esta finalidad, y siguiendo la pauta que marca el artículo 31 de la Constitución, se mantienen los dos elementos que inspiraban la anterior ordenación del tributo; a saber, la cuantía de la adquisición patrimonial y el grado de parentesco entre transmitente y adquirente, si bien este último se combina para tener en cuenta el patrimonio preexistente del contribuyente, cuando su cuantía exceda de cincuenta millones de pesetas”.

Respecto de su antecesor se predica una evolución toda vez que con mayor precisión en la definición del hecho imponible “en el que se incluyen, aparte de las propias adquisiciones «mortis causa», las que se produzcan por actos «inter vivos», respondiendo así a la índole del tributo, que va a recaer sobre todas las adquisiciones patrimoniales gratuitas”.

Originalmente este tributo regía para todo el territorio nacional, siempre respetando los regímenes forales del País Vasco y la Comunidad de Navarra, actualmente es un tributo cedido¹⁸² a las comunidades autónomas mediante reforma introducida art. 29.1 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre.

La cesión de tributos es un mecanismo de financiamiento¹⁸³ que se estableció en España a fin de garantizar que las comunidades autónomas gocen de suficiencia financiera a fin de satisfacer necesidades y cubrir su propio gasto público.

¹⁸¹ España. *Ley 29/1987 del impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Publicada en el «BOE» 303, 19 de diciembre de 1987, pág. 37402 a 37408. Análisis completos de la norma se encuentra en: Javier Pérez - Fadón Martínez, “Gravamen de las donaciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. *Carta Tributaria: Revista de Opinión*, n.º 16 (2016); Jesús Ramos Prieto, Cesar Hornero Méndez, José Manuel Macarro Osuna, *Derecho y fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar*. Cizur Menor (Navarra: Thomson Reuters – Aranzadi, 2016).

¹⁸² La cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión. España. *Ley 14/1996*, 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias.

¹⁸³ Para comprender mejor el sistema de financiamiento de las comunidades autónomas se recomienda revisar de la vasta doctrina disponible lo siguiente: Leopoldo Gonzalo y González, *Fiscalidad Automática y Local, Tributos cedidos por el Estado* (Madrid: Dykinson, 2004); Ricardo Huesca Boadilla, “El nuevo sistema de revisión económico - administrativa en materia de tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas”, *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, n.º 24 (2010): 4-15; muy especialmente, José María Lago Montero, Isabel Gil

Ahora bien, la cesión de este y otros tributos,¹⁸⁴ no ha sido pacífica, existe gran controversia y ello se debe a que las comunidades están imbuidas de *potestad normativa*,¹⁸⁵ la misma que les permite dentro de los límites legales, establecer sus propias regulaciones al tributo, así existen comunidades como Madrid, en las que el pago del tributo —que desde la ley general tiene una tarifa progresiva— aplica una deducción cuyo pago corresponde al 2%, mientras que comunidades como Murcia aplican toda la escala progresiva e inclusive aplican el coeficiente multiplicador por patrimonio preexistente, llegando a cobrar más del 80% del acervo sucesorio.

Esto se debe a que la cesión de competencias normativas permite a las comunidades autónomas realizar reducciones en la base imponible¹⁸⁶, fijar sus propias tarifas, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente a efectos de determinar la cuantía íntegra, aprobar sus propias deducciones y bonificaciones sobre la cuota siempre que sean compatibles con las de la norma estatal, y finalmente pueden regular los aspectos de gestión y liquidación del tributo.

De la revisión de la doctrina especializada se colige que cada comunidad autónoma tiene cedido del Estado el rendimiento íntegro del impuesto sobre sucesiones y donaciones producido en su territorio como tal se entiende el que corresponde a los contribuyentes residentes en España según los siguientes puntos de conexión: a) el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo respecto del tributo que grava las adquisiciones mortis causa y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario; b) el lugar donde se encuentran radicados los inmuebles cuando se graven las donaciones de este tipo de bienes; y, c)

Rodríguez, M. Ángeles Guervós y Rosa M. Alfonso, *Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas. Comentarios a la ley 22/2009 de 28 de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto catalán* (Madrid: Dykinson, 2010).

¹⁸⁴ Para profundizar en el tema se puede consultar: Marta Villamarín Lagos, *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas* (Valladolid: Lex Nova, 2000).

¹⁸⁵ Sobre las competencias normativas se recomienda revisar: María del Mar de la Peña Amorós, Gaspar de la Peña Velasco, *Las competencias normativas de las comunidades autónomas en los tributos cedidos* (Murcia: Universidad de Murcia, Servicio de Publicaciones, 2005).

¹⁸⁶ Sobre este tema consultar: David Patiño Rodríguez y Luis Ángel Hierro Recio, *La incidencia de los tributos cedidos a las comunidades autónomas: ¿existe exportación de la carga fiscal?* (Madrid: Consejo Económico y Social CES, 2005); y María del Mar de la Peña Amorós, Gaspar de la Peña Velasco, *Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos* (Murcia: Universidad de Murcia, Servicio de Publicaciones, 2005).

el territorio donde el donatario¹⁸⁷ tenga su residencia habitual a la fecha del devengo para el resto de donaciones.¹⁸⁸

Y esto se debe a que comunidades como Madrid, gozan de un sistema tributario y un sistema de financiamiento que les permite disponer de este tributo, haciendo ejercicio pleno de su potestad tributaria¹⁸⁹, más que como herramienta de recaudación para fines fiscales, como herramienta económica con fines extra-fiscales, y es que las bajas tasas en la tributación por herencias, fomenta el comercio de bienes, muy especialmente los inmuebles y le da movimiento al mercado inmobiliario; un efecto contrario a las elevadas tasas en otras comunidades, que a diferencia de aquellas con más recursos, se ven en necesidad de ejercer su poder tributario para aprovechar al máximo las posibilidades legales de cobro.¹⁹⁰

De acuerdo con Jesús Ramón Prieto cualquier estudio crítico sobre la fiscalidad sucesoria en España debe tomar como punto de arranque un dato elemental la gran diversidad normativa representa hoy en día el impuesto sobre sucesiones y donaciones a lo largo y ancho del territorio nacional al haberse visto afectado de lleno por el intenso proceso de descentralización fiscal desarrollado en el país.¹⁹¹

Es que la ley de 1987 fue reformada en varias oportunidades entre 1997¹⁹² y 2001¹⁹³ para ampliar las atribuciones normativas de las comunidades autónomas, en los casos señalados, relativa a las reducciones de la base imponible y los elementos constitutivos de la cuota,

¹⁸⁷ Para diferenciar el régimen tributario de la donación imputable a la herencia y las donaciones a terceros sin relación con la herencia se recomienda revisar: Carlota Ruiz de Velasco Punín, *Tributación de las donaciones de inmuebles destinados a vivienda habitual del donatario y de las donaciones de dinero para la adquisición de vivienda*. Revista Quincena Fiscal; n. 5, Marzo 2015.

¹⁸⁸ Javier Martín Fernández, Juan Manuel Berdud, Belén García y Olga Moyano, “*El impuesto sobre sucesiones y donaciones*”, 42-3.

¹⁸⁹ Sobre el poder tributario se debe revisar José María Lago Montero, *El poder tributario de las comunidades autónomas* (Navarra: Arazandi, 2000).

¹⁹⁰ Un estudio técnico sobre la incidencia económica se encuentra en David Patiño Rodríguez y Luis Ángel Hierro Recio, *La incidencia de los tributos cedidos a las comunidades autónomas: ¿existe exportación de la carga fiscal?* (Madrid: Consejo Económico y Social CES, 2005).

¹⁹¹ Jesús Ramo Prieto, César Hornero Méndez coord. José Manuel Macabro Osuna ed., *Derecho y fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar* (Pamplona: Thomson Reuters-Arazandi, 2016), 333.

¹⁹² España. *Ley orgánica 3/1996*, 27 de diciembre y *Ley 14/1996*, 30 de diciembre. Leyes promovidas para dar cobertura al sistema de definición autonómica del quinquenio 1997-2001 rechazado por Andalucía Castilla-La Mancha y Extremadura

¹⁹³ España. *Ley orgánica 7/2001*, 27 de diciembre y la *Ley 21/2001* de la misma fecha sobre la ampliación de competencias de las comunidades autónomas.

especialmente en relación a los coeficientes de multiplicación cuando existe patrimonio preexistente.¹⁹⁴

El objetivo que inspiró este cambio de planteamiento fue el incremento de la autonomía financiera y la corresponsabilidad de las haciendas autonómicas y la consiguiente minoración de su excesiva dependencia de las transferencias del Estado.¹⁹⁵

Posteriormente mediante la Ley 22/2009¹⁹⁶, se lleva a cabo una nueva reforma orientada a la regulación del sistema de financiación de las comunidades autónomas, de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía; en concreto sus competencias quedaron fijadas para:

- Creación de reducciones de la base imponible, a condición de que «respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate»,
- Modificación de reducciones de la base imponible establecidas de la norma estatal, pudiendo mantenerlas en condiciones análogas a las fijadas por esta o mejorarlas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas beneficiarias o la disminución de los requisitos para poder aplicarlas.
- Fijación de la tarifa progresiva del impuesto y de las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, como magnitudes determinadas de la cuota tributaria.
- Creación de deducciones y bonificaciones de la cuota, respetando en todo caso las establecidas en la norma estatal.
- Desarrollo de los aspectos de gestión y liquidación del tributo, aunque queda reservada al Estado la competencia para establecer el régimen de auto liquidación del impuesto con carácter obligatorio las diferentes Comunidades Autónomas, a medida que éstas vayan poniendo en marcha un servicio de asistencia al contribuyente para facilitar el cumplimiento de esta obligación formal.¹⁹⁷

Por ello, es decir por el ejercicio de estas competencias normativas, es que en España este tributo está sujeto a una serie de cuestionamientos, que abarcan tópicos que van desde los límites de las competencias normativas, hasta la discriminación y el trato diferenciado producto de la

¹⁹⁴ Esta ley ha sido comentada y analizada de manera recurrente, para comprender mejor su dinámica y funcionamiento se consultó: Antonia Agullo Agüero, otros, *Comentarios a la nueva Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones* (Madrid: ESIC, 1988); Irene Rovira Ferrer, “Análisis del hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas derivados de su actual y próxima configuración”, *Crónica Tributaria*, n.º 153 (2014); Olga Berta Carreras Manero, “Aspectos problemáticos de la sucesión de personas jurídicas y de entidades sin personalidad a la luz de las últimas modificaciones legislativas en relación con la lucha contra el fraude fiscal”, *Revista técnica tributaria*, n.º 103 (2013); Ramón Rodolfo Soler Belda, “Sucesión civil e imposición”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, n.º 1 (2014); Francisco de Asís Pozuelo Antoni, “Novedades para 2015 en la normativa estatal y autonómica sobre impuestos cedidos”, *Estudios Financieros: Contabilidad y Tributación*, n.º 386 (2015); José Antonio Barciela Pérez, “El impuesto sobre sucesiones y donaciones y la libre circulación de capitales”, *Revista Quincena Fiscal*, n.º 6 (2015).

¹⁹⁵ Prieto, et al., “Derecho y fiscalidad”, 335.

¹⁹⁶ España. Ley 22/2009, 18 de diciembre.

¹⁹⁷ Prieto, et al., “Derecho y fiscalidad”, 335-6.

aplicación de normativa diversa en comunidades autónomas aparentemente iguales desde el punto de vista legal.

Únicamente para ilustrar sobre la gran dispersión normativa que ha tenido lugar con ocasión tanto de la cesión del tributo como de las competencias normativas se hará mención a las normas que se encuentran vigentes.

Así por ejemplo en Andalucía además de la regulación estatal se aplican cinco normas, el Decreto Legislativo 1 de 1 de septiembre-2009 de 1 de septiembre por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la comunidad en materia de tributos cedidos; el Decreto Ley 1-2010 del 9 de marzo sobre medidas tributarias de reactivación económica; el Decreto-Ley 5-2010 del 6 de julio sobre medidas fiscales para reducción del déficit público y para la sostenibilidad; la Ley 8/2010 de 14 de julio sobre medidas tributarias de reactivación económica de Andalucía; y, la Ley 6/2015 de 30 de septiembre del presupuesto de la comunidad de Andalucía para el año 2015.

Aragón aplica un decreto legislativo y tres leyes; Asturias un decreto legislativo y una ley, Baleares, un decreto legislativo y tres leyes; Canarias un decreto legislativo y una ley; Cantabria un decreto legislativo y dos leyes ambas del año 2014; Castilla-La Mancha tres leyes; Castilla y León un decreto legislativo y dos leyes; Cataluña cinco leyes, destaca la Ley 19-2010 de 7 de junio de regulación del impuesto de sucesiones y donaciones, la Ley 2-2014 contentivo de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público, que tuvo continuidad con la Ley 3/2015 sobre los mismos temas; Extremadura por su parte aplica un decreto legislativo de 2000 13:03 leyes; Galicia un decreto legislativo de 2000 y dos leyes; Madrid un decreto legislativo que data de 2010 por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales sobre tributos cedidos, y dos leyes una general sobre presupuesto y otra sobre medidas fiscales y administrativas; Murcia aplica un decreto legislativo de 2000 10:03 leyes, destaca la ley 1-2015 contentivo de medidas para reducir la carga financiera en el impuesto de sucesiones y donaciones de la región; La Rioja aplica dos leyes; Valencia aplica cuatro leyes¹⁹⁸; el País Vasco una ley y una norma foral; y finalmente

¹⁹⁸ Sobre las particularidades de su sistema impositivo se puede consultar: María Luisa Carrasquer Clari, “Algunas cuestiones sobre los beneficios mortis causa en la ley autonómica valenciana”, *Tribuna fiscal: revista tributaria y financiera*, n.º 270 (2014).

Navarra aplica un Decreto Foral Legislativo y cuatro leyes relativas al convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra¹⁹⁹.

Ahora bien, para la determinación de la cuantía del tributo se toman en cuenta dos elementos, el primero la determinación de la base liquidable y la tarifa. En cuanto al primer elemento se tomarán en cuenta dos disposiciones generales: 1. “En las adquisiciones gravadas por este impuesto, la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible las reducciones que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma. Estas reducciones se practicarán por el siguiente orden: en primer lugar, las del Estado y, a continuación, las de las Comunidades Autónomas”; y, “En las adquisiciones "mortis causa", incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad”²⁰⁰.

Para ello se aplicarán las siguientes reducciones:

a) La que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes:

Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros.

Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 euros.

Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.993,46 euros.

Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.

Se aplicará, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción de 47.858,59 euros a las personas que tengan la consideración legal de minusválidos, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio; la

¹⁹⁹ Detalle de las normas vigentes disponibles en Javier Martín Fernández, et al., “*El impuesto sobre sucesiones y donaciones*”, 35-7.

²⁰⁰ La cesión del tributo y el ejercicio de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas ha sido objeto de variados estudios, se recomienda revisar: Francisco de Asís Pozuelo Antoni, “Novedades para 2014 en la legislación autonómica sobre impuestos cedidos. Estudios Financieros”, *Contabilidad y Tributación*, n.º 373 (2014); María del Mar de la Peña Amorós, “Disfunciones por el ejercicio de competencias en relación con el Impuesto sobre Sucesiones”, *Nueva fiscalidad*, n.º 3 (2014); y, Juan Calvo Vérguez, “En torno a las recientes tensiones jurisdiccionales surgidas en el ámbito del ISD a las puertas de una reforma del impuesto”, *Revista Quincena Fiscal*, n.º 5 (2015).

reducción será de 150.253,03 euros para aquellas personas que, con arreglo a la normativa anteriormente citada, acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.

b) Con independencia de las reducciones anteriores, se aplicará una reducción del 100 por ciento, con un límite de 9.195,49 euros, a las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre vida, cuando su parentesco con el contratante fallecido sea de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado. En los seguros colectivos o contratados por las empresas a favor de sus empleados se estará al grado de parentesco entre el asegurado fallecido y beneficiario.²⁰¹

Representativo de este tipo de normativa es que la formación de grupos para la aplicación de reducciones tiene lugar considerando dos elementos; el primero relativo al vínculo de consanguinidad entre el causante y el beneficiario; y, el segundo, relativo a la edad de los descendientes, atribuyéndoles un beneficio mayor a quienes aún no han cumplido los 21 años; esto pone de manifiesto la condición especialmente subjetiva de esta regulación.

Sobre este punto merece la pena señalar que tal como lo predica la doctrina del principio de igualdad en materia tributaria en ocasiones cierto trato diferenciado es necesario para garantizar los derechos del contribuyente y no necesariamente constituye una vulneración a ese principio, pues el trato diferenciado por la edad está justificado en razones económicas, pues se entiende que a menor edad del contribuyente mayores son sus necesidades personales pero al no ser económicamente activo menor es su capacidad contributiva, por lo tanto una herencia contribuye a su propia subsistencia; mientras que, a mayor edad mayor capacidad económica, y por tanto menor es la necesidad de recibir un beneficio. En ese sentido el derecho a la herencia si bien es un derecho general de todos los herederos tiende a cobrar mayor importancia en aquellos que de alguna manera requieren de la herencia para poder cubrir sus necesidades y ello es evidente en menores de edad o personas con algún tipo de discapacidad.

Así también esta norma prevé algunos beneficios para los cónyuges quienes adquirieron un derecho por efectos del contrato matrimonial, entre ellos se destaca:

c) En los casos en los que en la base imponible de una adquisición "mortis causa" que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados,

²⁰¹ España. *Ley 29/1987 del impuesto sobre sucesiones y donaciones*, art. 20, modificado en 17 oportunidades hasta la presente fecha.

o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge superviviente tendrá derecho a la reducción del 95 por 100.²⁰²

Nuevamente nos encontramos en la redacción de esta norma con un beneficio que se fundamenta en diferencias necesarias para garantizar el principio de igualdad y que toma en cuenta además de condiciones subjetivas del beneficiario preexistentes a la muerte del causante, condiciones posteriores; estableciendo como regla para obtener el beneficio, la preservación del patrimonio durante al menos 10 años siguientes al fallecimiento del causante; esta norma permite evidenciar además de lo ya analizado previamente, la importancia que tienen desde el punto de vista práctico, los elementos de la universalidad y la personalidad de la teoría del patrimonio de Aubry y Rau; toda vez que si bien concede un beneficio por la transferencia o transmisión de dominio de un bien patrimonial, el mismo establece una condición de permanencia en la titularidad del nuevo titular, revistiendo de particular importancia el elemento subjetivo del tributo.

El segundo elemento para la cuantificación del tributo es la tarifa en ese sentido el artículo 21 vigente de la ley estatal dispone:

1. La cuota íntegra del impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable, calculada según lo dispuesto en el artículo anterior, la escala que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma.

2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la escala a que se refiere el apartado anterior o si aquella no hubiese asumido competencias normativas en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, la base liquidable será gravada a los tipos que se indican en la siguiente escala²⁰³:

²⁰² España. *Ley 29/1987 del impuesto sobre sucesiones y donaciones*, art. 20.

²⁰³ España. *Ley 29/1987 del impuesto sobre sucesiones y donaciones*, art. 21.

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00		7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	en adelante	34,00

3. En el caso de obligación real de contribuir, la tarifa aplicable será la establecida en el apartado anterior. La misma tarifa será aplicable, en el supuesto de obligación personal de contribuir, en los casos de donación de bienes inmuebles situados en el extranjero o cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español²⁰⁴.

Sobre este punto en particular es propicio comentar que en España la progresividad ha sido llevada al máximo, pues si bien el porcentaje puede ir entre el (7,65%) siete punto sesenta y cinco por ciento hasta el (34%) treinta y cuatro por ciento, lo cual no supera el promedio de otros Estados, en primer lugar la tabla establecida en la ley general, se aplica solo si la Comunidad Autónoma no asumió por voluntad propia la competencia normativa para aprobar su propia escala; por lo tanto de asumir la competencia las posibilidades son amplias con las consecuencias que se habían mencionado.

En segundo lugar, mientras que las escalas llegan a tener entre 5 y 7 rangos, en la escala aprobada en la ley general encontramos dieciséis rangos, los diez primeros con una base liquidable fija de hasta 7989.45 euros, pero con porcentajes progresivos para el excedente; mas, a partir del onceavo rango el tope para el resto de la fracción básica sube estrepitosamente a 39877,15 euros en adelante.

²⁰⁴ España. *Ley 29/1987 del impuesto sobre sucesiones y donaciones*, art. 21.

Esto hace de este tributo uno de los más complejos desde el punto de vista técnico, pues la equidad vertical de los diez primeros rangos si bien está sujeta a una tarifa progresiva, la cuantía del tributo está condicionada a la relación entre la cuota íntegra y el excedente.

Ahora bien, una complicación más trae consigo la legislación española, y es que el cálculo de la cuota tributaria aun no estará completo, hasta no determinar si el contribuyente tiene patrimonio preexistente e incorporar este como elemento constitutivo de su capacidad contributiva en este tributo, para ello la norma general española determina:

1. La cuota tributaria por este impuesto se obtendrá aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma y del grupo, según el grado de parentesco, señalado en el artículo 20.

2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el coeficiente o la cuantía de los tramos a que se refiere el apartado anterior, o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicará el que corresponda de los que se indican a continuación, establecidos en función del patrimonio preexistente del contribuyente y del grupo, según el grado de parentesco, señalado en el artículo 20:

Patrimonio preexistente:

Patrimonio preexistente - Euros	Grupos del artículo 20		
	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43.....	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98...	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.770,98.....	1,2000	1,9059	2,4000

Cuando la diferencia entre la cuota tributaria obtenida por la aplicación del coeficiente multiplicador que corresponda y la que resultaría de aplicar a la misma cuota íntegra el coeficiente multiplicador inmediato inferior sea mayor que la que exista entre el importe del patrimonio preexistente tenido en cuenta para la liquidación y el importe máximo del tramo de patrimonio preexistente que motivaría la aplicación del citado coeficiente multiplicador inferior, aquélla se reducirá en el importe del exceso.

En los casos de seguros sobre la vida se aplicará el coeficiente que corresponde al patrimonio preexistente del beneficiario y al grupo en que por su parentesco con el contratante estuviese encuadrado. En los seguros colectivos o contratados por las empresas en favor de sus empleados se estará al coeficiente que corresponda al patrimonio preexistente del beneficiario y al grado de parentesco entre éste y el asegurado²⁰⁵.

²⁰⁵ España. Ley 29/1987 del impuesto sobre sucesiones y donaciones, art. 22. “Si no fuesen conocidos los causahabientes en una sucesión, se aplicará el coeficiente establecido para los colaterales de cuarto grado y extraños cuando el patrimonio preexistente exceda de 4.020.770,98 euros, sin perjuicio de la devolución que proceda una vez que aquéllos fuesen conocidos.

3. En la valoración del patrimonio preexistente del contribuyente se aplicarán las siguientes reglas:

Nuevamente se confiere la posibilidad a las Comunidades Autónomas para ejerzan su potestad normativa y regulen también la aplicación del coeficiente multiplicador; en cualquier caso sea que la comunidad norme o que se aplique la disposición general citada, la excesiva progresividad en este impuesto y este tipo de factores cuantitativos incorporados al cálculo de la cuota íntegra pueden ser vistos, y así se lo considera en esta investigación, una fuente tangible de inequidad y desproporcionada carga tributaria; sobre todo considerando que en ejercicio pleno de sus competencias, es decir de su autonomía las comunidades pueden, sin contradecir los principios de la norma general, llevar al máximo a la progresividad, y así sucede en algunas.

Para comprender mejor la problemática en torno a la progresividad de este tributo en España, en una entrevista realizada al experto José María Lago Montero²⁰⁶ se le consultó sobre este tema, quien supo señalar que dicha escala y más la posibilidad de multiplicar por coeficientes que técnicamente estarían agregando a la capacidad contributiva del heredero o legatario, la capacidad contributiva por su patrimonio preexistente, la tarifa del impuesto podría llegar a ser confiscatoria, en ese sentido el experto señaló:

A mi juicio el impuesto sobre sucesiones es excesivamente progresivo para determinar las ganancias para determinar sus adquisiciones gratuitas porque la tarifa que es de una progresividad intensa que arrancan el 7% y llegan hasta el 34 % cual es a mi juicio excesivo; bueno, esa progresividad se incrementa por razón de la aplicación de unos coeficientes de patrimonio persistente en virtud de los cuales se multiplica la cuota íntegra obtenida por aplicación de la tarifa en razón de la riqueza previa posible del adquirente y esa multiplicación puede ser de hasta un 2,4; así, multiplicar por uno y pico, dos, dos y pico, hasta dos como cuatro es excesivo; es decir que teóricamente, se puede llegar alzar una progresividad del 80% lo cuales es un disparate absoluto, ya que de por sí el 34% ya es excesivo y llegar hasta el 80% al cual teóricamente se podría llegar en aplicación de los coeficientes y de las tablas y tarifas vigentes pues es sencillamente una desproporcionado, no hay contribuyente que soporte esa progresividad, ya se preocupará el de morir en otro sitio distinto de España para que no sean confiscados sus bienes a su muerte.²⁰⁷

-
- a) La valoración se realizará conforme a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.
 - b) Cuando se trate de adquisiciones “mortis causa”, se excluirá el valor de los bienes y derechos por cuya adquisición se haya satisfecho el impuesto como consecuencia de una donación anterior realizada por el causante. La misma regla se aplicará en el caso de acumulación de donaciones.
 - c) En el patrimonio preexistente se incluirá el valor de los bienes y derechos que el cónyuge que hereda perciba como consecuencia de la disolución de la sociedad conyugal.
 4. En el caso de obligación real de contribuir, el coeficiente multiplicador será el establecido en el apartado 2 anterior. El mismo coeficiente multiplicador será aplicable en el supuesto de obligación personal de contribuir, en los casos de donación de bienes inmuebles situados en el extranjero o cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español”.

²⁰⁶ Ver ANEXO 3. José María Lago Montero, entrevistado por Eddy De La Guerra, Salamanca, 17 de abril de 2017. *La verdadera naturaleza del impuesto a las sucesiones y donaciones.*

²⁰⁷ Pregunta 3, José María Lago Montero, *La verdadera naturaleza del impuesto a las sucesiones y donaciones.*

En este caso se puede afirmar que la “progresividad”; principio atribuido al sistema tributario para garantizar la justicia impositiva, en un esquema fiscal por el que más tiene más debe pagar, en el caso de este tributo, no necesariamente garantiza la defendida justicia, pues choca dramáticamente con el principio de capacidad contributiva y bordeando peligrosamente los límites del principio de no confiscatoriedad.

El problema es aún mayor, cuando se toma en cuenta las condiciones del contribuyente, remitiéndose a su patrimonio preexistente, —con los consabidos problemas que implica el valor real de dicho patrimonio—²⁰⁸ es decir a su condición económica previa a recibir la herencia o legado; puesto que el hecho de tener un patrimonio propio, que no tienen ninguna relación con el hecho generador del tributo, hace que la imposición por este impuesto sea mayor; lo cual es un problema en torno al derecho del contribuyente a tributar en la medida de su capacidad contributiva.

En doctrina se discute el alcance de este principio, a saber, la capacidad contributiva es de dos tipos, absoluta y relativa, absoluta aquella que es general del contribuyente, y es indicativa de aptitud para contribuir al gasto público, y la relativa, es aquella que se materializa en cada hecho generador; puesto que las condiciones subjetivas del contribuyente hacen que tenga mayor o menor aptitud en cada uno de los distintos tributos a los que está obligado por ley.

En ese sentido no es apropiado se tome en cuenta el patrimonio preexistente del contribuyente, pues este patrimonio ya está sujeto a otros gravámenes, algunos patrimoniales por la titularidad y otros sobre la renta por los réditos que le genere; si esta capacidad contributiva que ya está siendo objeto de gravamen, se incorpora como coeficiente al cálculo de la cuota íntegra del impuesto sobre las sucesiones, se está incrementando por dos vías la presión tributaria en ese contribuyente, es decir que se le está indirectamente, sometiendo a una reiterada imposición.

Este es un problema que a juicio personal se estaría generando producto de la recepción de la doctrina que defiende la teoría por la que los acrecimientos patrimoniales son un tipo de renta, ello permite que se fusionen algunos de sus elementos tanto el hecho generador como el cálculo de la cuota tributaria, así a pretexto de determinar el tributo en base a la verdadera capacidad

²⁰⁸ Sobre la problemática detrás de la determinación del valor real del patrimonio se puede consultar: Mercenario Villalba Lava, “Reflexiones sobre la determinación del valor real del bien como base imponible en los impuestos de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, sucesiones y donaciones”, *Nueva fiscalidad*, n.º 1 (2014); y, Javier Funes Extremera, “Comprobación de valores en el ITPAJD e ISD: requisitos de motivación y medios”, *Tribuna fiscal: revista tributaria y financiera*, n.º 274 (2014).

contributiva, se está afectando el derecho a heredar de los contribuyentes españoles, muy especialmente en aquellas Comunidades Autónomas en las que se ha llevado al máximo la escala progresiva.

Esta situación ha logrado captar la atención de algunos investigadores quienes actualmente se cuestionan si el impuesto a la sucesiones es un impuesto justo, desde el punto de vista de la igualdad y la equidad, y por tanto si debe o no mantenerse vigente en el sistema tributario español, que desde su Constitución se propugna a sí mismo la virtud de la justicia, en ese sentido no hay un consenso en la doctrina, las posiciones son variadas y van desde la necesidad de derogarlo y expulsarlo del sistema tributario tanto nacional como a nivel de las Comunidades Autónomas,²⁰⁹ otras se inclinan a mantenerlo y fortalecerlo pues es una fuente importante de recursos que garantiza la distribución de la riqueza, y otros con una posición conciliadora sugieren mantenerlo vigente, pero evidencia la necesidad de modificarlo, a fin de eliminar posibles fuentes de inequidad.²¹⁰

En las posiciones conciliadores se encuentra algunas que merece la pena ser señaladas, por ejemplo la de Marta Melguizo quien sostiene:

El uso por parte de las comunidades autónomas de las competencias normativas sobre el impuesto por sucesiones y donaciones supone que en la actualidad la exigencia del tributo sea muy dispar entre territorios, lo que afecta, entre otros a los principios de equidad y generalidad así como su función redistributiva.

Atendiendo la normativa actual y de manera conjunta las donaciones de sucesiones las comunidades autónomas que más lejos ha llegado en la extensión de sus beneficios fiscales son Canarias, Cantabria, Cataluña, la comunidad de Madrid, Castilla-La Mancha, la Comunidad Valenciana, Galicia y las Islas Baleares. Todas ellas, salvo Cantabria, han introducido medidas en ambos tipos de transmisiones. [...]

Por ello abogamos a una reforma en profundidad del mismo. El camino es [...] un difícil consenso entre los estudiosos ya sean juristas, economistas, los funcionarios de la hacienda central y de las autonómicas y la mayor parte de la opinión pública. Por otro lado sería conveniente establecer una tributación mínima común en todo el Estado (siendo más deseable que incluyan también a los territorios forales) compatible con el reconocimiento de cierta capacidad normativa autonómica por encima de ese mínimo. Por otro lado se debería proceder a su simplificación lo que,

²⁰⁹ Un trabajo profundo y detallado sobre este tema se encuentra en: Francisco David Adame Martínez, Miguel Ángel Adame Martínez, “La sucesión y el impuesto sobre sucesiones y donaciones: análisis de los argumentos a favor y en contra de su posible supresión”, *Alcabala*, n.º 31 (2003).

²¹⁰ Un interesante recuento de estas posiciones se puede revisar en: María Pilar Navau Martínez, *Impuesto de sucesiones: ¿un impuesto justo? Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias* (Madrid: Dykinson, 2009).

entre otras cosas, conllevaría mitigar la alta progresividad, en sintonía con lo que se ha estado haciendo, no sólo a nivel nacional, con otros impuestos.²¹¹

De la doctrina revisada, la mayoría de las posiciones conciliadoras van por esta misma línea de pensamiento, es decir que se inclinan a una reforma que si bien respete la competencia de las Comunidades Autónomas establezca tanto un mínimo común que garantice la equidad y que por otro lado le ponga un límite a la excesiva progresividad.²¹²

Ahora bien, superados estos problemas este tributo español debe superar otros, que tienen relación con su condición de miembro de la Unión Europea, y es que este tributo no ha sido cuestionado únicamente desde España, sino que ha sido objeto de revisión y tiene una sentencia en contra por parte del Tribunal Justicia de la Unión Europea —en adelante TJUE—.

Para comprender la doctrina del TJUE es preciso regresar sobre el tema del ámbito territorial;²¹³ y, de aplicación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, así como también sobre el tema de los obligados tributarios²¹⁴, en ese sentido la norma dispone:

La doctrina especializada ha puesto de manifiesto que el impuesto de sucesiones y donaciones es sin duda uno de los más cuestionados de todo el sistema tributario español lo cual ha puesto de manifiesto la necesidad de llevar a cabo un replanteamiento radical del mismo y ello ha tenido lugar a partir de la sentencia de 3 de septiembre de 2014 del TJUE²¹⁵, cerramiento cuyo

²¹¹ Marta Melguizo Garde, “Presente y futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones regional”, *Estudios Financieros: Contabilidad y Tributación*, n.º 403 (2016): 108-9.

²¹² En ese sentido: Ana D'Ocón Espejo, “Diferencias territoriales en el ISD: propuestas de reforma”, *Tribuna fiscal: Revista tributaria y financiera*, n.º 274 (2014); Juan Enrique Varona Alabern, “Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Revista Quincena Fiscal*, n.º 15-16 (2014); Ramón Falcón y Tella, “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente”, *Revista Quincena Fiscal*, n.º 18 (2014); Irene Rovira Ferrer, “La prescripción en el ISD: análisis de algunos aspectos controvertidos”, *Revista Quincena Fiscal*, n.º 22 (2014).

²¹³ España. *Ley de impuesto sobre sucesiones y donaciones*, art. 2. “Artículo 2. Ámbito territorial: 1. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se exigirá en todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno”. Texto original, publicado el 19/12/1987, en vigor a partir del 01/01/1988. Última actualización, publicada el 31/12/1996, en vigor a partir del 01/01/1997.

²¹⁴ *Ibid.* “Artículo 6. Obligación personal. 1. A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado. 2. Para la determinación de la residencia habitual se estará a lo establecido en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

²¹⁵ Tribunal de Justicia de la Unión Europea. “Sentencia de 3 de septiembre de 2014 del en el asunto C-127/2012, la Comisión Europea versus el reino de España”.

origen se remonta a una acción por incumplimiento iniciado por la Comisión Europea resuelta en julio de 2007.²¹⁶

La Comisión fundamentaba su demanda en que la ley de financiamiento de las comunidades autónomas, al ceder parte de las competencias normativas de este impuesto a las comunidades, permitía que estas contemplasen una serie de beneficios fiscales adicionales a los establecidos por el Estado, pero sólo aplicables en la medida que existiese una conexión con el territorio de esas comunidades autónomas, y por lo tanto no aplicables respecto a las sucesiones o donaciones en las que intervengan un causahabiente o un donatario o un causante no residente en España, o bien las que tenga por objeto un inmueble situado fuera del territorio español, la introducción de sus beneficios fiscales producía, en relación a los supuestos descritos en los que no existía el punto de conexión fijado en la norma del territorio de las comunidades autónomas una mayor carga fiscal.²¹⁷

Como se puede apreciar los tributos, especialmente aquellos que configuran el hecho generador vinculando la fuente con la residencia, tienen a generar incompatibilidades²¹⁸ con las normas supranacionales que se establecen en los organismos de integración para evitar la discriminación entre ciudadanos residentes y no residentes de un país miembro.

Entre las alegaciones presentadas por España, destaca la relativa a la no comparabilidad de las situaciones de los residentes y los no residentes, ya que los primeros tributaban por todas las adquisiciones de bienes y derechos con independencia del lugar que se hayan o sean ejercitables, mientras que los segundos sólo lo hacían por las de bienes situados en el territorio español y de derechos ejercitables en el mismo. Al mismo tiempo también indicaba que las diferencias autonómicas, pues la base imponible y otros elementos de cuantificación del impuesto también difieren según el supuesto de que se trate, hacían que la carga fiscal del no residente no siempre era superior a la del residente.²¹⁹

Con estos antecedentes el TJCE emitió una sentencia histórica en contra del estado Español y resolvió “Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en

²¹⁶ Por requerimiento enviado a España en el que hacía referencia posibles incompatibilidades de los artículos 24:40 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía.

²¹⁷ Pfr. Fernández, et al., “*El impuesto sobre sucesiones y donaciones*”, 27.

²¹⁸ Sobre este tema se recomienda revisar: Consuelo Arranz de Andrés, “El elemento internacional o transfronterizo en las sucesiones mortis causa: una mirada al caso británico”, *Revista Quincena Fiscal*, n.º 10 (2015); Javier Martín Román, Álvaro del Blanco García, “La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa”, *Crónica Tributaria*, n.º 151 (2014).

²¹⁹ Fernández, et al., “*El impuesto sobre sucesiones y donaciones*”, 27.

virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste”,²²⁰ al tenor de los siguientes argumentos:

La Comisión mantiene en su demanda que la Ley estatal permite a las Comunidades Autónomas establecer diversas reducciones fiscales que se aplican únicamente en caso de conexión exclusiva con el territorio de esas Comunidades. Ello tiene como consecuencia que la sucesión o la donación en la que intervenga un causahabiente o un donatario o un causante que no reside en el territorio español, o bien una sucesión o una donación que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no puede beneficiarse de esas reducciones fiscales, de lo que nace una diferencia de trato contraria a los artículos 21 TFUE y 63 TFUE.

La Comisión explica sobre ello que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto estatal aplicable en todo el territorio español, a excepción de las Comunidades Autónomas del País Vasco y de Navarra, que tienen su propia legislación. Ese impuesto se cedió a las Comunidades Autónomas conforme a las modalidades previstas en la Ley 21/2001 y después en la Ley 22/2009.

Afirma que, en caso de cesión del impuesto, las Comunidades Autónomas pueden adoptar normas propias que completan o sustituyen a las del Estado. Esas normas no pueden afectar sin embargo al hecho imponible, a la base imponible, al sujeto pasivo ni al devengo, que son elementos que sólo puede regular el Estado. Las reglas adoptadas por las Comunidades Autónomas sólo pueden abarcar los aspectos relacionados con la liquidación del impuesto. Pues bien, considera que esos elementos son determinantes para el cálculo de la cuota tributaria dado que atañen a las reducciones de la base imponible para determinar la base liquidable, la tarifa de gravamen, los coeficientes multiplicadores por el patrimonio preexistente y las deducciones y bonificaciones de la cuota tributaria.

Aduce que la legislación de las Comunidades Autónomas es aplicable, junto con la legislación estatal, a los residentes en esas Comunidades o a los propietarios de bienes situados en su territorio. No obstante, el régimen nacional establecido por la Ley 29/1987 es aplicable en los supuestos de sujeción al impuesto por obligación real, cuando las Comunidades Autónomas no son competentes o no han ejercido sus competencias.

Según la Comisión, en el supuesto de que sólo la legislación estatal sea aplicable, la carga fiscal soportada es más elevada. Ahora bien, dado que todas las Comunidades Autónomas han ejercido esa competencia, la carga fiscal soportada por los residentes de esas Comunidades o por los no residentes titulares de un bien inmueble situado en el territorio de esas Comunidades es inferior a la derivada de la aplicación exclusiva de la legislación estatal.

²²⁰ Tribunal de Justicia Español. “Sentencia del (Sala Segunda) de 3 de septiembre de 2014”. «Incumplimiento de Estado — Libre circulación de capitales — Artículos 21 TFUE y 63 TFUE — Acuerdo EEE — Artículos 28 y 40 — Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones — Reparto de las competencias fiscales — Discriminación entre residentes y no residentes — Discriminación en función del lugar donde está situado el bien inmueble — Carga de la prueba». En el asunto C-127/12. que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto el 7 de marzo de 2012 con arreglo al artículo 258 TFUE.

La Comisión concluye en consecuencia que existe un obstáculo a la libre circulación de personas y de capitales contraria a los artículos 21 TFUE y 63 TFUE. Ha presentado tres ejemplos en apoyo de su demanda.²²¹

Esta sentencia ha sido objeto de largos y profundos debates que cuestionan tanto los argumentos de la sentencia²²² la doctrina sentada por dicho Tribunal sobre la discriminación y desigualdad entre residentes y no residentes²²³ y los efectos que la misma ha tenido lugar en el ordenamiento español²²⁴ y si bien se podría realizar un estudio independiente sobre esta temática, profundizar en esta investigación desbordaría los objetivos propuestos sin embargo merece la pena hablar brevemente sobre los efectos. De acuerdo con Francisco García Pratz:

La sentencia del TJUE no afecta al número principal de supuestos en los que se aplica el impuesto, en la medida en que la recaudación del ISD²²⁵ por parte de las CCAA no se ve directamente afectada por su impacto. Sin embargo, y considerando que corresponde reaccionar al Estado para retomar la compatibilidad de la regulación estatal del impuesto con las exigencias del ordenamiento de la UE para eliminar las distorsiones observadas por el TJUE, sería un buen momento para replantear el galimatías en que se ha transformado la aplicación práctica del impuesto las situaciones puramente internas, con las que el Tribunal de Justicia de Luxemburgo se muestra prudente y distante, al reconocer su pleno respeto a la autonomía financiera y tributaria de las Comunidades Autónomas y a la organización y estructura interna del Estado español.

Debería aprovecharse el corpus de principios elaborados por el Tribunal de Luxemburgo y asumidos en la Sentencia Comisión c. España y en la enmienda que modifica la legislación estatal para verificar su aplicabilidad a situaciones puramente internas, al objeto de replantear el encaje no sólo comunitario, sino también constitucional del impuesto; configurándolo, de ser preciso, el

²²¹ *Ibíd.*, argumentos jurídicos del 34 al 39.

²²² Ver Antonio Cayón Galiardo, “La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)”, *Revista técnica tributaria*, n.º 107 (2014).

²²³ Sobre ese tema destaca: Jesús Félix García de Pablos, “La discriminación del ciudadano no residente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: (Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014)”, *Tribuna fiscal: revista tributaria y financiera*, n.º 275 (2014); José Manuel Tallón Taboada y Patricia Navarro Mir, “La discriminación de trato en el impuesto sobre sucesiones y donaciones en función del territorio de residencia del sujeto pasivo desde la perspectiva constitucional y del derecho europeo”, *Revista Quincena Fiscal*, n.º 10 (2014); e, Irene Rovira Ferrer, “El posicionamiento del TJUE y sus consecuencias acerca de las desigualdades de trato injustificadas en el ámbito del ISD”, *Gaceta fiscal*, n.º 346 (2014).

²²⁴ Ver Juan Martín Queralt, “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: de la vulneración del Derecho comunitario a la mera inconstitucionalidad”, *Tribuna fiscal: Revista tributaria y financiera*, n.º 275 (2014): 36; Javier Pérez Fadón Martínez, “Efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto al tratamiento de los no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Carta Tributaria: Revista de Opinión*, n.º 1 (2015); Carlos Romero Císcar, “La libre circulación de capitales con terceros países: impacto sobre sucesiones y donaciones a la luz de la STJUE de 3 de septiembre de 2014”, *Carta Tributaria: Revista de Opinión*, n.º 5-6 (2015).

²²⁵ Nota: ISD en España se refiere al Impuesto de sucesiones y donaciones, mismo que no debe confundirse con el ISD Impuesto a la salida de divisas de Ecuador, motivo por el cual se reserva esta nomenclatura para citas textuales fuera del texto.

alcance de la sesión y la corrección de los puntos de conexión utilizados para sucesión a las Comunidades Autónomas.²²⁶

En ese sentido, los efectos son de dos tipos, el primero normativo, pues como efecto de la sentencia se puso de manifiesto la necesidad de una reforma profunda en la regulación del impuesto, en aras de que España deje de ser un “estado incumplido”, la misma que no puede descuidar los principios de justicia propugnados en la Constitución;²²⁷ y el segundo de tipo jurisprudencial, puesto que esta sentencia ha dejado sentada una doctrina sobre la no discriminación por temas residencia, y la misma tiene incidencia en la norma de algunas Comunidades Autónomas.

Dentro de los efectos de tipo jurisprudencial se debe destacar que recientemente el Tribunal Constitucional español mediante la sentencia 60/2015 de 18 de marzo luego de analizar la normativa autonómica de la Comunidad Valenciana Ley 13/1997 de 23 de diciembre mediante la que se regula el tramo autonómico de algunos tributos cedidos, ha declarado la inconstitucionalidad y nulidad de los términos “que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana” contenidos en la redacción de dicha ley, en la medida en que estos términos excluyan de la bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria, prevista para las adquisiciones mortis causa, por parientes del causante pertenecientes al grupo I y II que no tengan residencia habitual en dicha comunidad a la fecha del devengo del impuesto.

El tribunal fundamentó su declaración de inconstitucionalidad en la vulneración del principio de igualdad provocado por la existencia de una diferencia de trato no justificado entre sujetos residentes y no residentes de la Comunidad Valenciana. En concreto, tras constatar la homogeneidad entre los dos grupos de personas afectadas, la existencia de una diversidad de trato entre las mismas que no responde a ningún fin constitucionalmente legítimo ni a las exigencias derivadas del principio de proporcionalidad, ha manifestado que, al carecer de justificación legitimadora el recurso a la residencia como elemento de diferenciación, no sólo vulnera el principio de igualdad (art. 14 de la CE), sino que se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo.²²⁸

²²⁶ Francisco Alfredo García Prats, “El derecho de la Unión Europea ante la encrucijada del Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 164 (2014): 20.

²²⁷ En ese sentido María Esther Sánchez López, “Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales”, *Revista Quincena Fiscal*, n.º 18 (2015).

²²⁸ Fernández, “*El impuesto sobre sucesiones y donaciones*”, 29.

Este es un ejemplo de muchos que puedan seguir por efecto tanto directo como indirecto de la sentencia del Tribunal de Luxemburgo, que como organismo encargado de proteger el ordenamiento y los principios de la Unión Europea, estará pendiente de vigilar que las distorsiones identificadas sean corregidas por el Estado que ha sido declarado como incumplido.

Es momento de cerrar este análisis sobre el impuesto a las sucesiones que se encuentra vigente en el Estado de España, por el ámbito acotado de la investigación no ha sido posible abordar temas específicos tales como la fiscalidad de las empresas familiares y el régimen fiscal aplicable por la sucesión para la transmisión de empresas,²²⁹ que tiene particular importancia en España; sin embargo, se ha llegado a importantes conclusiones y sin intentar anticipar criterio a las conclusiones; es evidente que España al igual que Ecuador tiene un impuesto en el que necesita trabajar profundamente a fin de eliminar la fuente de posibles inequidades.

3.4 Análisis del modelo impositivo en los países miembros de la Comunidad Andina

Es momento de regresar al continente americano para revisar las figuras existentes, particularmente Perú, Bolivia y Colombia; y se da inicio a la etapa final de esta investigación haciendo notar que a diferencia de España en estos países ha sido muy compleja la búsqueda de información tanto sobre la situación histórica de tributos sobre el tema, sino además de doctrina especializada; mientras que para el caso español las fuentes era diversas y reflejaban todas las posiciones teóricas que tanto desde visiones clásicas como visiones contemporáneas se han esgrimido, para los países cuyo análisis inicia a partir de este momento las fuentes son escasas. En todo caso se intentará describir de la manera más didáctica posible la situación en cada Estado.

a) Colombia

²²⁹ Para ello se recomienda revisar Gracia María Luchena Mozo, “Fiscalidad de las empresas familiares: situación actual y perspectivas de futuro”, *Revista técnica tributaria*, n.º 104 (2014); Roberto Grau Ullastres, “Beneficios para la tenencia y transmisión de la empresa familiar”, *Impuestos: revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*; vol. 19, n.º. 19 (2003); y muy especialmente: Francisco D. Adame Martínez, *Fiscalidad de la transmisión de empresas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones* (Granada: Editorial COMARES, S.L. 2008); y, Mónica Arribas León, Javier Lasarte Álvarez, *Sucesión de empresas y responsabilidad tributaria* (Madrid: Universidad Pablo de Olavide: Marcial Pons, 2004); David Patiño Rodríguez, Luis Angel Hierro Recio, *La incidencia de los tributos cedidos a las comunidades autónomas: ¿existe exportación de la carga fiscal?* (Madrid: Consejo Económico y Social CES, 2005).

Comenzando por el vecino país de Colombia se debe señalar que las sucesiones están gravadas por el Impuesto a las ganancias extraordinarias, cuyo primer antecedente se remonta al año de 1935 en la figura del impuesto al exceso de utilidades.

De acuerdo con Juan Camilo Restrepo en 1935 se acompañó al impuesto sobre la renta con un impuesto complementario al exceso de utilidades. “Este tributo fue transformado con ocasión de la reforma tributaria de 1974 por el de ganancias ocasionales. Como su nombre lo sugiere, busca gravar aquellos incrementos en la capacidad de pago del contribuyente que «ocasionalmente», de manera esporádica, se generen”.²³⁰

Como su nombre lo indica el sistema tributario colombiano desde un principio ha adoptado la teoría de que los ingresos por herencias, legados y donaciones son un tipo de renta; consecuentemente, tanto el impuesto que se crea en 1935, como el que queda configurado en 1974, son considerados como impuestos complementarios al de la renta.

Así también queda claro, que este tipo de impuestos más allá de ser complementarios a la renta, tienen una naturaleza ocasional, y por lo tanto reciben un tratamiento diferenciado, no sólo por cuanto tienen ley propia, sino porque además la determinación de la cuantía sigue reglas propias.

Inclusive el sistema tributario colombiano considera al impuesto a la renta, como la principal manifestación de capacidad contributiva, por tanto el patrimonio como objeto de imposición, es visto como un elemento complementario de la renta, al menos desde el punto de vista impositivo, de ahí que existe una diferencia entre el patrimonio y la renta presuntiva con base en patrimonio. En ese sentido el mismo autor Restrepo sostiene:

Que de la complementariedad de este tributo como sistema restablecedor de la equidad y de una mejor medición de la capacidad de pago, como originalmente se le consiguió, se ha pasado a una utilización del impuesto al patrimonio como un instrumento de simple apoyo al recaudar la renta. Por estas razones el decreto ley 1321 dispuso que el impuesto de patrimonio desapareciera a partir de 1992.²³¹

Estas razones fueron las que llevaron desde un principio 1935 al legislador a crear paralelamente el impuesto a la renta varios impuestos complementarios en primer lugar el del

²³⁰ Juan Camilo Restrepo, *Hacienda Pública* (Bogotá: Universidad del Externado, 2005), 202.

²³¹ *Ibíd.*

patrimonio y en segundo lugar el del exceso de las utilidades hoy conocido como ganancias ocasionales.

El impuesto vigente está actualmente regulado por el Estatuto Tributario de acuerdo a las siguientes reglas; conforme el artículo 299 “se consideran ingresos constitutivos de ganancia ocasional los contemplados en los siguientes artículos, salvo cuando hayan sido taxativamente señalados como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional” de acuerdo con lo previsto en el mismo estatuto; así, la norma dispone que los bienes o ingresos que un contribuyente recibe por concepto de herencia o legados, tiene un tratamiento especial; de acuerdo con el artículo 302 “se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sometidos a este impuesto, las provenientes de herencias, legados y donaciones y lo percibido como porción conyugal; finalmente la “cuantía se determina por el valor en dinero efectivamente recibido”; así, “cuando se hereden o reciban en legado especies distintas de dinero, el valor de la herencia o legado, es el que tengan los bienes en la declaración de renta y patrimonio del causante en el último día del año o período gravable inmediatamente anterior al de su muerte”.

El mismo artículo sobre las donaciones establece que “cuando se reciban en donación especies distintas de dinero, el valor es el fiscal que tengan los bienes donados en el período gravable inmediatamente anterior”. En cuanto a los beneficios tributarios la norma no es extensa, se determina que los legatarios no legitimados tienen doble exención en la ganancia ocasional.²³²

Para la determinación de la tarifa del tributo, se debe tener en cuenta que la ganancia ocasional existe porque la ganancia ordinaria tiene un límite que consiste en el derecho a heredar; por ello es que la legislación colombiana acepta una ganancia ocasional con tope máximo, superado el cual se está obligado a pagar, toda vez que se ha superado el “derecho a la herencia mínima”;²³³ que es esa porción del patrimonio del causante a la que se tiene derecho como resultado del vínculo del parentesco; ahora bien, este derecho no ilimitado, la propiedad es un derecho del cual deriva el derecho a heredar, pero debe cumplir con fines de interés social, por lo tanto la ganancia ordinaria cubre el derecho a la herencia mínima y la ganancia extraordinaria garantiza los fines sociales de la propiedad mediante el pago de un tributo.

²³² Colombia. *Estatuto Tributario*, Decreto 624, 30 de marzo de 1989. Diario Oficial n.º 38.756, 30 de marzo de 1989. Última actualización: 25 de julio de 2017.

²³³ El derecho a la herencia mínima es un constructo propio a partir del análisis de la normativa colombiana, no existe en doctrina una referencia similar; sin embargo encuentra respaldo en los principios que inspiran el sistema propietístico descrito en el capítulo segundo.

Entonces, la ganancia extraordinaria, solo puede determinarse cuando se cuenta con una norma que determine el monto máximo de la ganancia ordinaria, que de acuerdo con el artículo 303 modificado por el artículo 104 de la Ley 1607 de 2012, corresponde al equivalente a las primeras tres mil cuatrocientas noventa (3.490) unidades de valor tributario UVT del valor de las asignaciones que por concepto de porción conyugal o de herencia o legado reciban el cónyuge superviviente y cada uno de los herederos o legatarios, según el caso”. Las UVT son determinadas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN); para el año 2017 se fijaron en \$31.859 pesos cada Unidad de Valor Tributario.

Ahora bien las primas 3490 UVT se encuentran exentas del pago del tributo, así también el 20% del valor de los bienes y derechos recibidos por personas diferentes de los legitimarios y/o el cónyuge superviviente por concepto de herencias y legados, y el 20% de los bienes y derechos recibidos por concepto de donaciones y de otros actos jurídicos inter vivos celebrados a título gratuito, sin que dicha suma supere el equivalente a dos mil doscientas noventa (2.290) UVT; así a la ganancia extraordinaria se le aplica una tarifa fija proporcional del (10%) diez por ciento.

En forma concreta se puede afirmar que este tributo tiene un espacio en el sistema tributario colombiano como un mecanismo para gravar todas las manifestaciones de la capacidad contributiva, sin exacerbar la carga tributaria; si bien la metodología de cálculo es compleja para quienes no están familiarizados con la UVT, se puede afirmar que el cálculo del tributo se encuentra dentro de los rangos moderados de contribución equitativa.

Restrepo afirma que es evidente que la capacidad de pago de un contribuyente, no proviene solamente de los ingresos que recibe regularmente a lo largo del año. Existen otras razones que incrementan su capacidad de pago y que de no tenerse en cuenta al diseñar el impuesto a la renta terminan restándole equidad al sistema tributario, se trata de la capacidad de pago que suministra el disponer de una abundante riqueza patrimonial con relación a aquel que, teniendo los mismos ingresos, carece de patrimonio importante, es evidente que la capacidad de pago es superior a la del segundo.²³⁴

En ese sentido, el sistema tributario a través de este tipo de tributos, coadyuva a mantener la equidad en el sistema, de tal forma que los fines del impuesto a las ganancias ocasionales se articulan con los fines de la tributación tanto por rentas como por patrimonio, eso explica cómo un

²³⁴ Restrepo, “*Hacienda Pública*”, 200.

tributo ha sobrevivido en un estado tan grande y con tantos recursos, con tan pocas intervenciones por parte del legislador.

b) Bolivia

En el caso de Bolivia, el impuesto que somete a gravamen las herencias, legados y donaciones, se denomina “impuesto sucesiones y transmisión gratuita de bienes”;²³⁵ está regulado por una ley general que regula varios tributos y se encuentra vigente desde el año 1987; fue creado por la Ley 926 de 15 de marzo de 1987 y fue incorporado como título XI a la Ley 843 de Reforma Tributaria.

Este tributo se creó de acuerdo con la motivación expresada en el decreto creacional con el propósito de reforzar los recursos del Tesoro General de la Nación y solventar obligaciones emergentes de la ley que lo creó, es decir que se trata de un tributo con fines meramente recaudatorios; se encuentran comprendidos en el ámbito del impuesto los actos jurídicos por los que se transfiera a título gratuito el dominio de bienes sujetos a registro, tales como herencias, legados, donaciones, anticipos de legítima y otros.²³⁶

Se presume que constituyen materia objeto de este gravamen, las transferencias de bienes a título gratuito a quienes sean herederos forzosos o en ausencia de estos a herederos legales del enajenante en la fecha de la transmisión, las transmisiones de bienes a título oneroso en favor de los cónyuges, de los herederos; las transmisiones de bienes a título oneroso en favor de quienes sean herederos forzosos en favor de quienes sean herederos forzosos sólo del cónyuge del enajenante o de los cónyuges de aquellos a la fecha de la transmisión, compras de bienes efectuadas a nombre de descendientes menores de edad; y las asignaciones a cuotas del capital originadas en aportes de bienes registrables, entregados a herederos del aportante, en oportunidad de la constitución o aumento de capital.²³⁷

Como podemos apreciar de esta regulación, es mucho más específica la presunción de transmisión imputable a la herencia, el hecho generador en sí mismo, en este caso se puede apreciar que debido a la motivación recaudatoria, el legislador dedicó gran parte de su esfuerzo en enlistar

²³⁵ Está regulado por la Ley 843 Título XI; Decretos Supremos 21532 y 21789 y Resoluciones Administrativas 05-0077-88 y 05-0042-99.

²³⁶ Bolivia, *Decreto Supremo número 21789*, 7 de diciembre de 1987, art.1.

²³⁷ Bolivia, *Decreto Supremo número 21789*, 7 de diciembre de 1987, art.2.

las posibles fuentes de elusión, asumiendo que ciertas transmisiones de dominio a título oneroso se efectúan a fin de eludir el tributo.

A los efectos de la determinación del impuesto la tarifa es proporcional en relación al grado de consanguinidad conforme las siguientes reglas; los ascendientes, descendiente y cónyuges (1%) uno por ciento; los hermanos y sus descendientes (10%) diez por ciento; otros colaterales, legatarios y donatarios (20%) veinte por ciento; se aplicará estas alicuotas independientemente de las que resulten del impuesto a las transacciones, que en Bolivia forma parte de un sistema de régimen complementario, toda vez que no existe impuesto a la renta por sí solo, la figura que se aplica es el régimen complementario del IVA al que están sujetos tanto personas naturales como sucesiones indivisas, y que consiste básicamente en los ingresos de fuente boliviana y tiene una tarifa del (13%) trece por ciento, sobre ingresos determinados en la Ley 843.

Como podemos apreciar las tarifas son proporcionales y son bajas en relación a la regulación de otros países, estas tarifas justifican las regulaciones para evitar la elusión del impuesto, toda vez que la tarifa es manejable por el contribuyente y por lo tanto no atentan contra su capacidad contributiva.

c) Perú

Se ha dejado para el final el caso de Perú en el que el impuesto sobre herencias, legados y donaciones creado en 1916²³⁸, es decir cuatro años después del Ecuador que se encuentra actualmente derogado.

Un estudio muy interesante de Mario Alva Matteucci del año 2011 sobre la naturaleza del tributo derogado, se llevó a cabo con la finalidad de determinar la conveniencia de mantenerlo fuera del sistema tributario peruano o de incorporar una figura que grave las sucesiones; en dicho trabajo el autor señaló que:

Este tributo fue derogado en la época del segundo gobierno del arquitecto Fernando Belaunde Terry (1980-1985) por tener la característica de ser anti técnico y de muy difícil recaudación. Ello determinaría también que las tasas iniciales estaban orientadas tomando como

²³⁸ Perú. *Ley 2227 de 1916, Impuesto sobre las Herencias, Donaciones y Legados*, art.1.

base las Libras Peruanas y nuestro país había pasado por diversos procesos inflacionarios, los cuales obligaron a que se varíe también la moneda a utilizarse.²³⁹

El texto del artículo 1° de dicha norma determinaba que las transmisiones de toda clase de bienes, acciones y derechos que se verifiquen por sucesión, a título de herencia, legado o donación, están sujetas al impuesto materia de esta Ley, con arreglo al grado de parentesco entre el causante donante y adquirente, y con sujeción a unos tipos que oscilan entre el (1%) uno por ciento y el (10%) diez por ciento. En el caso de las sumas de dinero que se otorguen a través de legados, excluyendo las que tenían por fin objetos de beneficencia y obras públicas, aplicaban la tasa del (10%) diez por ciento.

Estaban sujetos al impuesto también y por los mismos tipos, las anticipaciones de legítima y lo que se entregue por razón de dote de toda clase de bienes, acciones y derechos;²⁴⁰ es decir, las donaciones imputables a la herencia.

Ahora bien la dificultad de este tributo estaba en su metodología de cálculo ya que si bien se estableció tarifa fija proporcional de acuerdo al grado de consanguinidad entre el beneficiario y el causante, la misma ley en su artículo 3, determinaba un mecanismo diferente, cuando el monto supere un máximo, que en aquel entonces estaba determinado en “libras peruanas”, la moneda de curso legal a la fecha. A continuación se presentan dos tablas, la de simple imposición por el grado de parentesco y la tabla por montos.

Tabla 5

Tasa del tributo por herencias, legados y donaciones derogado en Perú
en porcentaje de acuerdo al grado de parentesco

²³⁹ Mario Alva Matteucci, “El Impuesto a las Herencias, Donaciones y Legados: ¿Resulta pertinente su creación en la actualidad?”, *Actualidad Empresarial*, n.º 230 (2011): 2.

²⁴⁰ Perú. *Ley 2227 de 1916, Impuesto sobre las Herencias, Donaciones y Legados*, art. 2.

Grado de parentesco	Tasa aplicable	Representado por
Línea recta ascendente y descendente y entre esposos	1%	Cónyuge, padre, abuelo, bisabuelo, tatarabuelo, hijo, nieto, bisnieto, tataranieto.
Línea colateral de segundo grado	3%	Hermanos
Línea colateral de tercer grado	4%	Tíos, sobrinos.
Línea colateral de cuarto grado	5%	Tío abuelo, primos, sobrino nieto.
Línea colateral de quinto grado	8%	Primo en segundo grado (hijos de los primos hermanos), tío bisabuelo (hermano del bisabuelo).

Grado de parentesco	Tasa aplicable	Representado por
Línea colateral de sexto grado	9%	Primo en tercer grado (hijos de los primos de segundo grado), tío tatarabuelo (hermano del tatarabuelo).
Parientes de grado más lejano y extraños	10%	Los parientes por parentesco de afinidad, es decir los parientes políticos y los que no tienen relación de consanguineidad ni afinidad.

Fuente: Perú, La Ley 2227. Estatus: derogada

Como se puede apreciar la progresividad podría considerarse como manejable y respetuosa de la capacidad contributiva; toma en cuenta desde los parientes más cercanos, hasta los más lejanos y agrega la categoría de extraños, entendidos conforme la norma peruana ni a parientes consanguíneos ni afines.

Tabla 6

Tasa del tributo por herencias, legados y donaciones derogado en Perú en libras peruanas

Grado de parentesco	Hasta 25,000 Libras peruanas	De 25,001 hasta 50,000 Libras peruanas	De 50,000 Libras peruanas en adelante
Línea recta ascendente y descendente y entre esposos	1%	1.5%	2%
Línea colateral de segundo grado	3%	3.5%	4%
Línea colateral de tercer grado	4%	4.5%	5%
Línea colateral de cuarto grado	5%	5.5%	6%
Línea colateral de quinto grado	8%	8.5%	9%
Línea colateral de sexto grado	9%	9.5%	10%
Parientes de grado más lejano y extraños	10%	10.5%	11%

Fuente: Perú, La Ley 2227. Estatus: derogada

En este caso se debe entender que hasta 25.000 libras peruanas se aplicaba la tarifa proporcional conforme al grado de parentesco, mientras herencias o legados superiores a dicho monto aplicarán una tarifa progresiva en razón de la cuantía de la transferencia, pero, proporcional en cuanto al grado de parentesco se refiere. Este es un claro ejemplo de una colaboración entre el principio de progresividad y el principio de proporcionalidad que no riñe con la justicia del tributo.

Las dificultades que la administración tributaria que Perú experimentó lo llevaron a una derogatoria al parecer definitiva; si bien su inclusión con nuevas reglas en el futuro al sistema tributario ha sido un tópico recurrente en el discurso político, no se han presentado propuestas concretas.

En palabras de Mario Alva “de incorporarse este tributo debería tenerse presente que en algunos países que lo recaudan se han generado problemas sobre todo con los herederos, ello por

el hecho que al recibir un patrimonio se han visto obligados a vender parte del mismo para poder cancelar el tributo. Ello es más evidente en el caso de las empresas familiares”.²⁴¹

Para los efectos de esta investigación este tributo derogado queda como un antecedente importante en el que un país que luego de considerar la relación costo/beneficio entre mantener vigente un tributo de estas características y los índices de recaudación, decidió eliminarlo del régimen impositivo, una acción que se propone con fuerza en otros Estados.

3.5 Analogías y diferencias entre los sistemas comparados

Nada más didáctico para comenzar un análisis sobre analogías y diferencias entre las figuras pertenecientes a los sistemas comparados, que una tabla comparativa sobre el estatus jurídico y el tipo de tarifa.

Tabla 7

Análisis comparativo de la sucesión como objeto de imposición

PAÍS	ESTATUS		TIPO IMPOSITIVO	TARIFA	
	Vigente	Derogado		Progresiva	Proporcional
Ecuador	1912/1989		Impuesto a la renta, ingresos por herencias, donaciones, legados y hallazgos.	x	
Perú ²⁴²		1916/1985	Impuesto sobre herencias, legados y donaciones	x	x
Bolivia	1987		Impuesto sucesiones y transmisión gratuita de bienes		x
Colombia	1935/1974		Impuesto a los ingresos constitutivos de la ganancia ocasional	x	

²⁴¹ Matteucci, “El Impuesto a las Herencias, Donaciones y Legados”, 3.

²⁴² Perú. *La Ley 2227*, -derogada- determinaba una tasa gradual en atención a las sumas recibidas.

España ²⁴³	1967/1987		Impuesto sobre sucesiones y donaciones		x
-----------------------	-----------	--	--	--	---

Fuente: De elaboración propia

Como se puede apreciar en la tabla comparativa, Ecuador y Perú crearon impuestos a las sucesiones muy tempranamente respecto a los demás comparables, incluso con relación a tributo español; por lo que se puede deducir que la influencia en la creación de estos tributos no proviene de España como podría haberse pensado, sino más bien tiene una influencia de la doctrina italiana que muy tempranamente a finales del siglo XVI e inicios del siglo XX con las investigaciones de los Ciencia de las Finanzas Públicas de la Escuela de Pavía,²⁴⁴ ahondaron en los conceptos de riqueza y contribución al gasto público en la medida de la capacidad de pago del ciudadano.

La diferencia entre Ecuador y Perú está en la vigencia del tributo, mientras Ecuador lo ha venido modificando consecutivamente desde 1912, con un gran cambio de paradigma en su trayecto histórico, Perú resolvió entre 1980 y 1985 derogarlo, pues el tributo al tener que considerar condiciones subjetivas del contribuyente como lo es el grado de parentesco, así como la cuantía del acervo sucesorio, considerando que el tributo no reportaba mayores rendimientos, era más una carga para la administración tributaria que un aporte al gasto público.

Colombia dio paso a la configuración del tributo por el “exceso de utilidades” en 1935, tributo que fue modificado en 1978 por concepto de “ganancias ocasionales” con una tarifa fija proporcional, a diferencia de Ecuador y España que aplican tarifas progresivas; la norma colombiana destaca de entre las demás, pues si bien comparte la teoría de las ganancias ocasionales percibidas por sucesión como un ingreso complementario a la renta, no somete a gravamen a estas como si fuesen un tipo de renta en sentido absoluto, más bien le da un tratamiento especial, atendiendo a la naturaleza de la ganancia en lo relativo a la temporalidad.

En el caso de Bolivia se encuentra vigente el tributo desde 1987 y la tarifa es proporcional para cada grupo de contribuyentes, es decir de acuerdo al grado de parentesco, pero es progresiva en cuanto a la tarifa por grupos de contribuyentes, es decir que a mayor grado de parentesco menor será el pago de tributos, mientras que a menor grado de parentesco mayor será el pago; en ese

²⁴³ El Tribunal Europeo sancionó a España como “estado incumplidor”.

²⁴⁴ Andrea Amatucci, “La enseñanza del Derecho Financiero en Italia y España”, *FORO Revista de Derecho UASB-Ecuador*, n.º 1, (2003): 123-156.

sentido se puede decir la tarifa era mixta y similar a la que se aplicaba en Ecuador entre 1912 y 1986.

El tributo de España se diferencia sustancialmente de los demás tanto vigentes como derogados, toda vez que se trata de un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, organismos con competencias normativas para regular la tarifa siempre dentro de una escala progresiva, el coeficiente multiplicador para considerar dentro de la capacidad contributiva el patrimonio preexistente del beneficiario y los beneficios tributarios; en ese sentido es un tributo de tarifa progresiva, pero que no necesariamente mira la verdadera capacidad contributiva de los obligados, y por lo tanto no puede utilizarse como un referente ideal a la hora de comparar.

3.6 El problema de los tributos vigentes

Luego de un análisis pormenorizado de los tributos vigentes en Ecuador y España y de la breve pero importante comparación con los demás países de la Comunidad Andina, se puede advertir varios problemas en los tributos vigentes.

En primer lugar en relación a los fines del tributo pues nacen con fines recaudatorios a fin de garantizar una verdadera y completa redistribución de la riqueza; sin embargo, sea que tengan tarifas bajas o altas este fin tiende a no cumplirse.

En el caso de aquellos que manejan tarifas bajas, usualmente proporcionales, los niveles de recaudación son bajos, sobre todo considerando que se trata de transferencias ocasionales que se verifican por la muerte del causante; por lo tanto, lo poco que se recaude, tiende a utilizarse en gasto corriente, que no necesariamente constituye gasto social, sino más bien gasto corriente de la administración pública, y considerando la relación costo/beneficio, la derogación es una solución aceptable.

En el caso de tarifas elevadas, incluso si son progresivas como en el caso de España, una recaudación fuerte ocasional, puede provocar afectación a los consumos por falta de liquidez, de hecho en aquellos casos en los que el patrimonio heredado debe venderse, hipotecarse o prendarse a fin de satisfacer el pago del tributo, afecta tanto la integridad del patrimonio como las relaciones económicas del beneficiario; también pasa, sobre todo en comunidades autónomas que han llevado al máximo a la progresividad con los coeficientes de multiplicación del patrimonio preexistente, que se afecta sustancialmente el mercado inmobiliario, un ciudadano promedio prefiere adquirir

bienes en Estados de baja imposición; por lo tanto, todos estos efectos generan más inequidad que aquella que se produce por recaudación reducida.

En segundo lugar en cuanto a la eficiencia y simplicidad administrativa, se puede advertir que este tipo de tributos, al tener que considerar las condiciones del contribuyente, hace necesaria la incorporación de técnicas impositivas que garanticen la equidad en la aplicación del tributo, esto coadyuva en lugar de simplificar la labor de la administración tributaria a complejizar el sistema, sobre todo en aquellos Estados en los que tanto las dificultades técnicas en la determinación y cuantificación del tributo como los de tarifas elevadas, la administración tributaria debe establecer rigurosos mecanismos de control para prevenir y evitar fenómenos como la evasión y la elusión tributaria.

Finalmente en cuanto a la tarifa, muy delgada es la línea entre la contribución progresiva y la confiscatoriedad en materia tributaria, que un tributo sea progresivo no garantiza la justicia impositiva y el cumplimiento del principio de capacidad contributiva; cuando se trata de la transferencia de bienes y derechos, estos deben por deber constitucional generar tributos, sin embargo estos tributos no pueden atentar ni contra el derecho a heredar, ni contra los principios de universalidad y personalidad del patrimonio; por lo tanto los tributos que se generen deben garantizar que el patrimonio transmitido sea productivo a futuro, pues el patrimonio tiene una función, ser fuente de ingresos para el propietario; si se omite esta relación y la función tributaria de cada objeto imponible, se corre el riesgo de someter al contribuyente a una presión tributaria insostenible que afecta sus derechos.

3.7 Idoneidad de los métodos de imposición vigentes

Frente a toda la gran problemática analizada a lo largo de esta investigación, surgió un interrogante el capítulo anterior, sobre la necesidad de mantener o no sujeto a gravamen las transferencias de dominio a título gratuito por sucesión o donación imputable a la herencia; y de contestar aceptando el mantenimiento de estas figuras, determinar la idoneidad de los métodos de imposición apropiados.

Con sinceridad se debe admitir que al iniciar esta investigación se rechazaba la teoría que acoge a la percepción de herencias, legados y donaciones como un tipo de renta, y por lo tanto a la posibilidad de que reciban un trato similar al de dicho impuesto.

Al respecto cabe señalar que la teoría es un problema de fondo, sólo si se desnaturaliza el objeto imponible; por lo tanto lo que en Colombia se ha considera como una regulación apropiada; en Ecuador se considera inapropiada. Ambos países se inspiran en la teoría del acrecimiento patrimonial como un ingreso computable a la renta; sin embargo, Ecuador regula este supuesto dentro del impuesto a la renta, con una tabla propia, pero con una tarifa progresiva de manera análoga al resto ingresos, reconociendo así de manera tácita, de que no son supuestos compatibles los ingresos por sucesiones, que los ingresos por otras fuentes, los primeros son únicos y ocasionales, los segundos son periódicos y permanentes, por lo tanto no puede regularse bajo los mismos supuestos y bajo las mismas reglas generales.

Mientras tanto el vecino país de Colombia acoge la misma teoría que Ecuador, pero reconoce su naturaleza especial, y como su nombre lo indica al ser ocasionales, aplica una tarifa proporcional al excedente de la ganancia ordinaria, pues la ganancia ordinaria garantiza el derecho a heredar, de esta forma la legislación colombiana reconoce tanto la potencialidad de la renta que el nuevo patrimonio aporta al beneficiario, pero somete a un gravamen que el contribuyente está en capacidad de asumir, reduciendo así el riesgo de evasión o elusión.

En ese sentido la metodología apropiada para someter a gravamen las transferencias de dominio de bienes y derechos a título gratuito, sin importar la teoría a la que se adscriba el legislador, debe respetar la naturaleza del objeto imponible, para ello requiere de regulación especial, y por tanto debe estar separada de la regulación de la renta mediante regulación propia, como sucede en el caso de España, Bolivia y Colombia; incluso en Perú antes de ser derogada.

Ahora bien, sobre la progresividad versus la proporcionalidad, se considera que ninguna de estas técnicas es incompatible con objeto imponible; aunque la tendencia hacia la progresividad se propugna para todo el sistema o régimen tributario, no debe descartarse la proporcionalidad, pues desde una lógica matemática, a mayor herencia, mayor será el pago con una tarifa de este tipo; ahora bien, si se opta por la progresividad, la misma en forma general siempre coadyuva a la equidad toda vez que permite contribuir más a quienes tienen mayor capacidad contributiva; sin embargo, en tributos cuyo objeto imponible es el patrimonio existe un riesgo de efecto contrario; toda vez que se está sometiendo a gravamen la transferencia de un patrimonio que antes era del causante y ahora por derecho es del heredero, legatario o donatario; pero eso no significa que el nuevo contribuyente disponga de liquidez suficiente para solventar el pago, en ese momento se

pone en riesgo la nueva propiedad y la progresividad se convierte en un mecanismo recaudatorio que puede afectar derechos de los beneficiarios.

Con estos comentarios se cierra la investigación, son muchos los temas que quedan pendiente para una próxima ocasión, se agradece la paciencia al lector y se espera que este documento coadyuve a comprender mejor a las herencias, legados y donaciones como objeto de imposición y aporte soluciones a la problemática descrita.

4. Conclusiones

Las conclusiones tanto la general como las específicas son:

4.1 Conclusión general

La tributación por sucesiones y donaciones imputables a la herencia, es definitivamente una de las más controversiales; las posiciones teóricas no encuentran consenso, se han radicalizado en tres fuertes corrientes: a) mantener y fortalecer la recaudación y los mecanismos de control; b) realizar cambios sustanciales tanto de forma y de fondo a fin de eliminar las fuentes de inequidad; o, derogar el tributo para eliminar definitivamente los problemas que le acaecen.

En forma personal se considera que la percepción de transmisiones y transferencias de dominio a título gratuito son una manifestación directa de capacidad contributiva, por lo tanto es perfectamente válido que se les someta a tributación; sin embargo, al igual que con el resto de tributos vigentes, debe proteger y precautelar los derechos del contribuyente, al propio tiempo que coadyuve al cumplimiento de los fines del sistema.

Se puede concluir con absoluta objetividad que las sucesiones y donaciones —incluidas aquellas entre terceros no vinculados por parentesco— constituyen un acrecimiento patrimonial, no un tipo de renta; pues se trata de un patrimonio transferido o transmitido que producirá renta a partir de su incorporación a un nuevo acervo patrimonial, por lo tanto deberían ser gravadas de manera independiente a la renta; en cuanto a la tarifa, la apropiada será la progresiva, siempre y cuando las escalas no sean excesivas para evitar incurrir en confiscación por la vía tributaria.

Sin embargo, en caso de que un Estado se adhiera a la teoría de la renta-acrecimiento patrimonial y decida gravarla como tal, no debe tener un tratamiento diferenciado, lo adecuado

sería someterlo a gravamen como una renta ocasional e incorporarlo dentro del sistema de renta global, caso contrario, la determinación de tarifas y métodos de cálculo diferenciado ocasionarán los problemas tanto interpretativos de la norma jurídica como aplicativos, ambos en perjuicio del contribuyente.

4.2 Conclusiones específicas:

- a) Del derecho a la propiedad que se reconoce en esta investigación, como un derecho fundamental se deriva un derecho a heredar, el mismo que es connatural al vínculo biológico del parentesco o derivado del vínculo contractual del matrimonio; de ese derecho se deriva a su vez, un derecho a percibir una herencia mínima, y este es correlativo de un deber, el de pagar los tributos determinados en la ley.

- b) El derecho a la herencia mínima es esa porción del patrimonio del causante a la que se tiene derecho como resultado del vínculo del parentesco por efecto de su muerte; ahora bien, este derecho no ilimitado, la propiedad es un derecho limitado por los principios y finalidades establecidos en la Constitución, en ese sentido de este se deriva un derecho a heredar, pero debe cumplir con fines de interés social de la propiedad como derecho más amplio, por lo tanto la ganancia ordinaria cubre el derecho a la herencia mínima y la ganancia extraordinaria garantiza los fines sociales de la propiedad mediante el pago de un tributo.

- c) La regulación vigente en los países analizados no es perfecta, especialmente la de Ecuador y España, pues tienen falencias en cualquiera que se mire; sin embargo, el estudio comparado ha permitido evidenciar aciertos y errores de los sistemas tributarios comparados, a fin de inspirar nuevas propuestas; en particular se resalta la coherencia de la norma colombiana, pues si bien se inclina por la teoría de la renta acrecimiento, le da un tratamiento atendiendo tal condición, en calidad de ingreso extraordinario, a diferencia de Ecuador que acoge la misma teoría, pero le da tratamiento diferenciado en calidad de acrecimiento patrimonial.

- d) De la experiencia peruana se debe rescatar la valentía de aceptar que el tributo era inmanejable y por tanto representaba más una carga que un aporte al sistema tributario, en aquellos casos en los que se identifican demasiados problemas operativos, la derogación es una solución aceptable. Eso no implica que a futuro no pueda crearse un tributo que grave los mismos hechos, pero en condiciones más manejables tanto para la administración tributaria como para el contribuyente, pues dichas transferencias y transmisiones si son manifestaciones de capacidad contributiva que pueden ser objeto de gravamen.
- e) De las experiencias en Colombia y Bolivia se rescata que en ambos casos la regulación es especial, atiende a la verdadera naturaleza del objeto imponible, y aplican la tarifa proporcional, lo cual simplifica los procesos de determinación que le corresponden al contribuyente y permiten mejorar los sistemas de control de la evasión y elusión tributaria.
- f) En el caso de España se admira el detalle y precisión de la norma a la hora de regular el tributo tomando en cuenta las condiciones del contribuyente; sin embargo, este tributo se ha visto seriamente afectado por la cesión de la recaudación y por tanto de competencias normativas a las Comunidades Autónomas, toda vez que ha generado situaciones de inequidad, que el Estado está obligado a corregir.
- g) Sobre Ecuador se considera un desatino su regulación dentro del impuesto a la renta que podría subsanarse con regulación óptima en lugar de reformas a manera de parches; el principal problema que afronta es la configuración del hecho generador y las diferencias existentes entre el la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su reglamento, pues si bien la primera considera que este se configura con la aceptación tácita o expresa, por otro lado el reglamento determina que se produce por la muerte del causante; en ese sentido, hay una clara antinomia, que impide determinar el momento a partir del cual corre el plazo, cuestión que nos remite a la exigibilidad, lo adecuado es a partir de la aceptación del beneficiario, toda vez que así como le asiste el derecho a heredar, también tiene el derecho a repudiar; por lo tanto el hecho generador no puede ser la muerte del causante ni el llamamiento a heredar, sino más bien la aceptación de la herencia con el acto de transmisión dominio. Por lo tanto, se advierten serios errores en la configuración jurídica del tributo y por lo tanto la necesidad de profundas reforma.

Esta antinomia es compleja, toda vez que la declaración del impuesto se lleva a cabo aplicando lo previsto en el reglamento, por lo tanto la diferencia material en la configuración del hecho generador que existe entre la ley y el reglamento, propenden a la vulneración a los principios y derechos a la seguridad jurídica y certeza normativa en materia tributaria.

En ese sentido, se advierte la imperiosa necesidad de reformar el reglamento y armonizarlo con el hecho generador previsto en la ley, que es y debe seguir siendo la “aceptación tácita o expresa”.

- h)** Finalmente, se puede afirmar, que una metodología idónea para someter a gravamen el acrecimiento patrimonial y los ingresos provenientes de las transmisiones y transferencias a título gratuito deberían estar regulada por ley propia, considerando las especificidades del objeto imponible, atendiendo a su verdadera y compleja naturaleza; seleccionado de manera técnica partiendo de criterios elementales de equidad, la tarifa apropiada, la misma que puede ser tanto proporcional como progresiva, siempre que ambas, especialmente la segunda, no pongan en peligro al patrimonio.

5. Bibliografía

- Adame Martínez, Francisco D. 2008. *Fiscalidad de la transmisión de empresas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones*. Granada: Editorial COMARES, S.L.
- Adame Martínez, Francisco y Adame Martínez, David Miguel Ángel. 2003. *La sucesión y el impuesto sobre sucesiones y donaciones: análisis de los argumentos a favor y en contra de su posible supresión*. Alcabala; No. 31.
- Agullo Agüero, Antonia y otros. 1988. *Comentarios a la nueva Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*. Madrid: ESIC.
- Alva Matteucci, Mario. 2011. *El Impuesto a las Herencias, legados y donaciones: ¿Resulta pertinente su creación en la actualidad?*, Actualidad Empresarial, No. 230.
- Amatucci, Andrea. 2003. *La enseñanza del Derecho Financiero en Italia y España*. Ecuador: FORO revista de derecho, No. L UASB.
- Arce y Cervantes, José. 2008. *De las sucesiones*, 9na ed. México: Porrúa.
- Arranz de Andrés, Consuelo. 2015. *El elemento internacional o transfronterizo en las sucesiones mortis causa: una mirada al caso británico*. Revista Quincena Fiscal.
- Arribas León, Mónica y Lasarte Alvarez, Javier. 2004. *Sucesión de empresas y responsabilidad tributaria*. Madrid: Universidad Pablo de Olavide.
- Barciela Pérez, José Antonio. 2015. *El impuesto sobre sucesiones y donaciones y la libre circulación de capitales*. Revista Quincena Fiscal; No. 6.
- Beltrán Flórez, Lucas. 1945. *El impuesto sobre las herencias*. Barcelona: Editorial Bosch.
- Berché Moreno, Eduardo. 2000. *Manual de impuestos directos: impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre sociedades, impuesto sobre sucesiones y donaciones, fiscalidad internacional*. Barcelona: CissPraxis.
- Bolivia, *Decreto Supremo número 21789* de 7 de diciembre de 1987.

- Caamaño Anido, Miguel Ángel. 2011. *Las energías renovables, concretamente la eólica y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*. Estudios Financieros: Contabilidad y Tributación; No. 338.
- Calvo Ortega, Rafael. 1989. *La fiscalidad de las sucesiones y donaciones*. Valladolid: Lex Nova.
- Calvo Végez, Juan. 2015. *En torno a las recientes tensiones jurisdiccionales surgidas en el ámbito del ISD a las puertas de una reforma del impuesto*. Revista Quincena Fiscal; No. 5.
- Carrasquer Clari, María Luisa. 2014. *Algunas cuestiones sobre los beneficios mortis causa en la ley autonómica valenciana*. Tribuna fiscal: revista tributaria y financiera; No. 270.
- Carreras Manero, Olga Berta. 2013. *Aspectos problemáticos de la sucesión de personas jurídicas y de entidades sin personalidad a la luz de las últimas modificaciones legislativas en relación con la lucha contra el fraude fiscal*. Revista técnica tributaria; No. 103.
- Cayón Galiardo, Antonio. 2014. *La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)*. Revista técnica tributaria; No. 107.
- Colombia, *Estatuto Tributario*, Decreto 624 de 1989 (30 de marzo de 1989). Diario Oficial No. 38.756 de 30 de marzo de 1989. Última actualización: 25 de julio de 2017.
- De la Guerra, Eddy. 2013. *El Régimen Tributario Ecuatoriano. Una aproximación hacia la capacidad contributiva y la suficiencia recaudatoria en la tributación interna*. Quito: CEP.
- De la Peña Amorós, María del Mar y de la Peña Velasco, Gaspar. 2005. *Las competencias normativas de las comunidades autónomas en los tributos cedidos*. Murcia: Universidad de Murcia, Servicio de Publicaciones.
- De la Peña Amorós, María del Mar. 2014. *Disfunciones por el ejercicio de competencias en relación con el Impuesto sobre Sucesiones*. Nueva fiscalidad; No. 3.
- Declaración Universal de los Derechos Humanos.
- D'Ocón Espejo, Ana. 2014. *Diferencias territoriales en el ISD: propuestas de reforma*. Tribuna fiscal: revista tributaria y financiera No. 274.
- Ecuador, *Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial No. 463 de 17 de noviembre de 2004.

Ecuador, *Ley de fijación de sueldos y salarios mínimos vitales y elevación de sueldos y salarios de los trabajadores del sector privado y de los servidores públicos y de medidas tributarias para su financiamiento*, Registro Oficial No. 532 de 29 de septiembre de 1986.

Ecuador, *Ley de impuesto a las herencias donaciones y legados*, Registro Oficial No. 532 de 29 de septiembre de 1986.

Ecuador, *Ley de Reforma Tributaria*, Registro Oficial No. 325 de 14 de mayo del 2001.

Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro oficial No. 341 de 22 de diciembre de 1989.

Ecuador, *Ley del impuesto sobre herencias, legados, donaciones, etc., nativa de las que han regido antes de ahora*, Registro oficial No. 730 de 31 de agosto de 1928.

Ecuador, *Ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador*, Tercer Suplemento. Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007.

España, *Decreto LXIII de 3 de mayo de 1811: Reglamento sobre la imposición e inversión de una manda forzosa en los testamentos que se otorguen en todos los dominios de la Monarquía durante la presente guerra y diez años después, destinada al socorro de nuestros prisioneras, sus familias, viudas*, Colección de los Decretos y Órdenes que han expedido las cortes generales y extraordinarias desde su instalación. Sevilla: Imprenta Mayor de la Ciudad, 1820.

España, Ley 22/2009 de 18 de diciembre.

España, *Ley 29/1987 del impuesto sobre sucesiones y donaciones*.

España, Ley General Tributaria. Ley 230/1963, de 28 de diciembre.

España, *Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Decreto 1018 de 6 de abril.

Esteban Marquillas, Juan María. 1977. *Un modelo de imposición óptima sobre herencias*. Hacienda pública española.

Fadón Martínez, Javier Pérez. 2015. *Efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto al tratamiento de los no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Carta Tributaria: Revista de Opinión; No. 1.

- Falcón y Tella, Ramón. 2014. *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente*. Revista Quincena Fiscal; No. 18.
- Francisco Adame Martínez. 2014. *Beneficios fiscales para la empresa familiar en los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones*. Navarra: Thomson Reuters – Aranzadi.
- Funes Extremera, Javier. 2014. *Comprobación de valores en el ITPAJD e ISD: requisitos de motivación y medios*. Tribuna fiscal: revista tributaria y financiera; No. 274.
- García de Pablos, Jesús Félix. 2014. *La discriminación del ciudadano no residente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: (Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014)*. Tribuna fiscal: revista tributaria y financiera; No. 275.
- García Novoa, César. 2009. *La doctrina del principio de solidaridad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruana*. Perú: Revista Peruana de Derecho Tributario – Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review. Año 3, No. 11, Lima, Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la USMP.
- García Prats, Francisco Alfredo. 2014. *El derecho de la Unión Europea ante la encrucijada del Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones español*, Revista española de Derecho Financiero. Civitas; No. 164.
- Gonzalo y González, Leopoldo. 2004. *Fiscalidad Automática y Local, Tributos cedidos por el Estado*. Madrid: Dykinson.
- Grau Ullastres, Roberto. 2003. *Beneficios para la tenencia y transmisión de la empresa familiar*. Impuestos: revista de doctrina, legislación y jurisprudencia; vol. 19, No. 19.
- Huesca Boadilla, Ricardo. 2010. *El nuevo sistema de revisión económico - administrativa en materia de tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas*. OL, Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras No. 24.
- Javier Pérez, Fadón Martínez. 2016. *Gravamen de las donaciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Carta Tributaria: Revista de Opinión; No. 16.
- Lago Montero, José María, Gil Rodríguez, Isabel M., Ángeles Guervós, Rosa M. Alfonso. 2010. *Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas. Comentarios a la ley 22/2009 de 28 de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto catalán*. Madrid: Dykinson.

Lasarte Álvarez, Javier. 1987. *Imposición unificada de sucesiones y donaciones*. Revista española de derecho financiero, No.53.

Lasarte, Carlos. 2016. *Derecho de sucesiones. Principios de Derecho Civil VII*. Madrid: Marcial Ponds.

Ley de Régimen Tributario Interno vigente en 1989.

López Espadafor, Carlos María. 2015. *La contemplación del derecho de propiedad en el Derecho originario de la Unión Europea y su proyección en materia tributaria*, La Ley Unión Europe. España: Revista de actualidad jurídica de la Unión Europea N° 3, Año 1, Wolters Kluwer.

López Medina, Diego. 2008. *Teoría impura del derecho. La transformación de la cultura jurídica latinoamericana*. Bogotá: Legis / Universidad de los Andes / Universidad nacional de Bogotá.

Luchena Mozo, Gracia María. 2014. *Fiscalidad de las empresas familiares: situación actual y perspectivas de futuro*. Revista técnica tributaria; No. 104.

Martínez Lago, Miguel Ángel. 1990. *Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad*, Gaceta Fiscal No. 81.

Martínez, Fadón. 2016. *Gravamen de las donaciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Carta Tributaria: Revista de Opinión; n. 16.

Melguizo Garde, Marta. 2016. *Presente y futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones regional*. Estudios Financieros: Contabilidad y Tributación; No. 403.

Moreno Seijas, José María y Garde Roca, Juan Antonio. 1995. *El principio del beneficio de la imposición: teoría y aplicación actual*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales [IEF].

Núñez Grañón, Mercedes. *Impuesto sobre sucesiones y donaciones, en ordenamiento tributario español: los impuestos*. Madrid: Dykinson, 2017.

OCDE, *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie "Información comparada" (2010)*. Foro sobre Administración Tributaria. 3 de marzo de 2011. Centro de Política y Administración Tributarias CPAT. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda.

- Otero Valentín, Julio. 1930. *La doctrina del Patrimonio: los fundamentos, el sistema, la ponderación, el régimen, la política*. Madrid: Reus.
- Patiño Rodríguez, David y Hierro Recio, Luis Ángel. 2005. *La incidencia de los tributos cedidos a las comunidades autónomas: ¿existe exportación de la carga fiscal?*. Madrid: Consejo Económico y Social CES.
- Pérez - Fadón Martínez, J. Javier. 2015. *Imposición patrimonial: situación y perspectivas*. Carta Tributaria: Revista de Opinión; No. 9.
- Pérez de Ayala, José Luis y de Ayala Becerril, Miguel Pérez. 2013. *Fundamentos de Derecho Tributario*, 3ra. Ed. Madrid: Dykinson.
- Perú, La Ley 2227 de 1916. Impuesto sobre las Herencias, legados y donaciones.
- Portillo Navarro, María José. 2012. *Manual de fiscalidad: teoría y práctica*. Madrid: Tecnos.
- Pozuelo Antoni, Francisco de Asís. 2014. *Novedades para 2014 en la legislación autonómica sobre impuestos cedidos*. Estudios Financieros: Contabilidad y Tributación.
- Pozuelo Antoni, Francisco de Asís. 2015. *Novedades para 2015 en la normativa estatal y autonómica sobre impuestos cedidos*. Estudios Financieros: Contabilidad y Tributación; n. 386.
- Queralt, Juan Martín. 2014. *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: de la vulneración del Derecho comunitario a la mera inconstitucionalidad*. Tribuna fiscal: revista tributaria y financiera; No. 275.
- Ramo Prieto, Jesús y Hornero Méndez, César (coordinadores) Macabro Osuna, José Manuel (editor). 2016. *Derecho y fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar*. Primera edición. Pamplona: Thomson Reuters ARANZADI.
- Ramos Prieto, Jesús, Hornero Méndez, Cesar y Macarro Osuna, José Manuel. 2016. *Derecho y fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar*. Navarra: Thomson Reuters – Aranzadi.
- Ramos Prieto, Jesús; Hornero Méndez, Cesar y Macarro Osuna, José Manuel. 2016. *Derecho y fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar*. Cizur Menor. Navarra: Thomson Reuters – Aranzadi.

- Real Academia de la Lengua. *Diccionario de la Lengua Española, Edición del Tricentenario*.
- Registro de Economistas Asesores Fiscales. 2013. *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2013*. Madrid: Registro de Economistas Asesores Fiscales.
- Restrepo, Juan Camilo. 2005. *Hacienda Pública*, 7ma Ed. Bogotá: Universidad del Externado.
- Román, Javier Martín y del Blanco García, Álvaro. 2014. *La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa*. Crónica Tributaria No. 151.
- Romero Císcar, Carlos. 2015. *La libre circulación de capitales con terceros países: impacto sobre sucesiones y donaciones a la luz de la STJUE de 3 de septiembre de 2014*. Carta Tributaria: Revista de Opinión.
- Rovira Ferrer, Irene. 2014. *Análisis del hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas derivados de su actual y próxima configuración*. Crónica Tributaria; No. 153.
- Rovira Ferrer, Irene. 2014. *El posicionamiento del TJUE y sus consecuencias acerca de las desigualdades de trato injustificadas en el ámbito del ISD*. Gaceta fiscal; No. 346, Noviembre.
- Rovira Ferrer, Irene. 2014. *La prescripción en el ISD: análisis de algunos aspectos controvertidos*. Revista Quincena Fiscal; No. 22.
- Ruiz de Velasco Punín, Carlota. 2015. *Tributación de las donaciones de inmuebles destinados a vivienda habitual del donatario y de las donaciones de dinero para la adquisición de vivienda*. España: Revista Quincena Fiscal.
- Sainz de Bujanda, Fernando. 1977. *Sistema de Derecho Financiero, I, Introducción, Vol. I, Actividad financiera, ciencia financiera, y Derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid.
- Sánchez López, María Esther. 2015. *Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales*. Revista Quincena Fiscal; No. 18.
- Sarmiento Uceda, Carlos. 1977. *Impuesto General de Sucesiones: estudio de la serie estadística 1900-1976 sobre las herencias y su tributación*. Hacienda pública española.
- Soler Belda, Ramón Rodolfo. 2014. *Sucesión civil e imposición*. Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia; No. 1.

- Tallón Taboada, Jose Manuel y Navarro Mir, Patricia. 2014. *La discriminación de trato en el impuesto sobre sucesiones y donaciones en función del territorio de residencia del sujeto pasivo desde la perspectiva constitucional y del derecho europeo*. Revista Quincena Fiscal; No. 10.
- Varona Alabern, Juan Enrique. 2014. *Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Revista Quincena Fiscal; No. 15-16.
- Villalba Lava, Mercenario. 2014. *Reflexiones sobre la determinación del valor real del bien como base imponible en los impuestos de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, sucesiones y donaciones*. Nueva fiscalidad; No. 1.
- Villamarín Lagos, Marta. 2000. *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*. Valladolid: Lex Nova.