

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría en Derecho

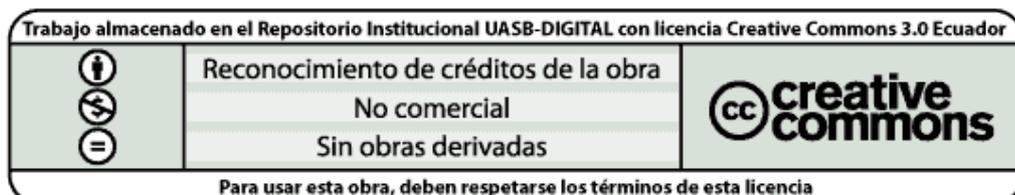
Mención Derecho Tributario

Imposición a las herencias, legados y donaciones en los estados miembros de la CAN, con especial énfasis en el caso ecuatoriano

Autora: Mónica Heredia Proaño

Tutor: César Montaña Galarza

Quito, 2016



CLÁUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS

Yo, Mónica Alexandra Heredia Proaño, autora de la tesis intitulada “**Imposición a las herencias, legados y donaciones en los estados miembros de la CAN, con énfasis en el caso ecuatoriano**”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos para la obtención del título de Magister en Derecho, mención Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital u óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda la responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha: 11 de diciembre de 2015

Firma: _____

Mónica Heredia Proaño

Resumen

La presente investigación analiza la imposición a las herencias, legados y donaciones, sus características y concepción doctrinaria así como su aplicación normativa en los países que conforman la Comunidad Andina, con un especial énfasis en el ámbito ecuatoriano.

Esta imposición está contemplada en la legislación de Bolivia, Colombia y Ecuador, mientras que en Perú, ha sido derogada del ordenamiento jurídico. Dentro de aquellos países en los que encontramos el impuesto a herencias, legados y donaciones, no hay un consenso en cuanto a si debe considerarse como un tributo independiente, uno complementario o si forma parte del impuesto a la renta, lo que genera cuestionamientos respecto al concepto mismo de renta. El establecer este gravamen de una o de otra forma en el ordenamiento, depende del diseño que hagan los Estados respecto del mismo, así como del sistema tributario que guíe la normativa.

A este respecto, es destacable considerar que las particularidades que se han encontrado en las distintas legislaciones, reflejan que la imposición es bastante flexible en cuanto a su diseño, y por ello, se puede encontrar por ejemplo que en unos países se incluya el tributo como independiente, en otros forma parte del impuesto a la renta, o que en algunos países se grave con tarifas porcentuales, o bien existan tablas progresivas.

En este contexto, para comprender el tema materia de esta investigación, es necesario abordar una aproximación doctrinaria en la que se estudia la naturaleza, fundamento y aquellas instituciones que son características del gravamen. Este estudio permite comprender el diferente desarrollo normativo que tiene lugar no solo en nuestro país, y respecto del cual se hace un repaso de la cronología del impuesto, desde la época republicana hasta aquella que se encuentra vigente, también se analiza comparativamente el tratamiento jurídico que contempla actualmente la legislación comparada de los países de la Comunidad Andina.

Son conceptos nucleares de esta investigación: imposición a herencias, legados y donaciones; impuesto a la renta; hecho generador; tarifas progresivas y porcentuales; sistema tributario; y, diseño normativo.

*A Ricardo, Damián y María Ester,
Quienes iluminan mi vida y son mi motivación.*

*A todos quienes apoyaron en la elaboración de mi tesis:
¡Muchas gracias a ustedes!*

Tabla de contenido

Introducción.....	9
Capítulo primero.....	11
Imposición sobre herencias, legados y donaciones: aproximación doctrinaria	11
1.1. Impuesto a la renta o impuesto independiente, o impuesto complementario del impuesto a la renta	11
1.2. Modalidades de imposición.....	16
1.3. Fundamento del tributo.....	18
1.4. Naturaleza y caracteres.....	22
1.4.1. Impuesto directo o indirecto.....	23
1.4.2. Personal o real	24
1.4.3. Progresivo o regresivo.....	26
1.4.4. Instantáneo, permanente o periódico.....	28
1.4.5. Nacional o seccional.....	29
1.4.6. Otras clasificaciones.....	31
1.5. Elementos esenciales del tributo	31
1.5.1. Hecho generador.....	31
a) Elemento objetivo.....	32
b) Aspecto espacial.....	33
c) Aspecto temporal y devengo	34
1.5.2. Cuantificación del tributo	35
1.5.3. Elemento subjetivo	38
1.5.4. Exenciones.....	40
Capítulo segundo	43
Legislación ecuatoriana respecto del impuesto a las herencias, legados y donaciones.	43

2.1. Cronología de la normativa que ha regido sobre la imposición sobre herencias, legados y donaciones en el Ecuador hasta la ley vigente	43
2.1.1. Ley de Impuestos Patrióticos de 1912.....	45
2.1.2. Decreto Legislativo para gravar legados, fideicomisos y encargos secretos o confidenciales de 1918.....	48
2.1.3. Ley de Impuesto progresivo a las herencias, legados y donaciones, 1920	48
Reformas posteriores	50
2.1.4. <i>Ley de Impuesto sobre las herencias, legados, donaciones, etc.</i> , de 1928	51
2.1.5. Codificación de la Ley de Impuesto sobre las herencias, legados, donaciones, etc. 1932.....	54
2.1.6. Codificación de la <i>Ley de Impuesto sobre las herencias, legados, donaciones, etc.</i> , 1937.....	55
Reformas posteriores	57
2.1.7. <i>Ley de Impuesto sobre las herencias, legados, donaciones, etc.</i> , 1940	58
Reformas posteriores	61
2.1.8. Ley de Impuesto sobre las herencias, legados y donaciones, 1961	61
Reformas posteriores	64
2.1.9. Codificación de la Ley de impuesto sobre herencias, legados y donaciones, 1976	65
2.1.10. Ley de impuesto a las herencias, legados y donaciones, 1986.....	68
Reglamento para la aplicación de la ley de impuesto a las herencias, legados y donaciones, de 1986.....	72
2.1.11. Ley de Régimen Tributario Interno, 1989.....	73
Reglamento general de aplicación del impuesto a la renta, 1990.....	75
Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, 1994	76
2.1.12. Ley 93 de 1995	77

2.1.13. Ley 41 de 2001	78
Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicado en el ROS 484 de 31 de diciembre de 2001	78
2.1.14. Codificación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, 2004	79
2.1.15. Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, 2007	80
Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.....	81
2.1.16. Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico, 2008.....	82
2.1.17. Proyecto de Ley para evitar la elusión del impuesto a la renta sobre herencias legados y donaciones	82
Capítulo tercero	90
3.1. Impuesto a la renta, complementario o independiente	90
3.2. Hecho imponible	93
3.3. Exenciones.....	95
3.4. Sujetos pasivos	97
3.5. Base imponible	98
3.6. Tarifa	99
Conclusiones.....	104
Bibliografía.....	104
CUADRO 1 Sumario de las leyes republicanas que han regido el impuesto en estudio hasta la ley vigente.....	44-45
CUADRO 2 Comparativo de normativa que ha regido el impuesto sobre herencias, legados y donaciones en el Ecuador.....	85-89
CUADRO 3 Comparativo de la normativa que rige en los países de la CAN.....	100-102

Introducción

El tema propuesto en este estudio, intitulado “Imposición a las Herencias, legados y donaciones en los estados miembros de la Comunidad Andina (CAN), con especial énfasis en el caso ecuatoriano”, procura una revisión conceptual y doctrinaria del gravamen aplicable sobre sucesiones y donaciones, así como el diseño normativo adoptado por los estados integrantes de la CAN.

El planteamiento más destacado es determinar si el diseño normativo de este gravamen en nuestro país y en aquellos incluidos en el estudio comparativo, que son Bolivia, Colombia y Perú, como miembros de la CAN, convierte al impuesto aplicable a herencias, legados y donaciones, en independiente o complementario del impuesto a la renta, o, si por el contrario, estos ingresos deben gravarse directamente mediante el impuesto a la renta.

Como objetivos específicos planteados, sobresale el análisis de la naturaleza, ámbito de aplicación, objeto y caracteres de la imposición a las herencias, legados y donaciones, así como el tratamiento cronológico de nuestra legislación, para lo cual se enfatiza en la época republicana, hasta la normativa vigente; sin omitir la legislación de los países de la CAN.

Esta investigación se divide en tres capítulos, en el primero, presento una aproximación doctrinaria que describe el concepto del impuesto, los fundamentos en que se sostiene el gravamen y sus caracteres en cuanto a algunas clasificaciones generalmente reconocidas por la doctrina.

El capítulo segundo, muestra la aplicación normativa que tiene este impuesto en nuestra legislación, de tal forma que se aprecia un desarrollo cronológico que parte desde una imposición independiente hasta encontrar en vigencia, un gravamen a través del impuesto a la renta respecto de ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, aunque con un tratamiento bastante singular.

Y, el capítulo tercero, contiene un estudio comparativo de la legislación vigente en la CAN, del que se puede apreciar que este gravamen es relativamente flexible en su determinación y aplicación, a tal punto que mientras en nuestro país y Colombia forma parte del impuesto a la renta, en Perú fue derogado y en Bolivia es absolutamente

independiente de aquel, sin que su concepción por ello resulte equivocada o antagónica con las tesis sostenidas por la doctrina.

Capítulo primero

Imposición sobre herencias, legados y donaciones: aproximación doctrinaria

Los incrementos patrimoniales de las personas, inclusive aquellos que provienen de herencias, legados, donaciones y otros a título gratuito, pueden estar sujetos a gravámenes por parte de los estados. Son varias las alternativas posibles para aplicar una carga tributaria, ya sea mediante el impuesto a la renta u otros específicos, que pueden ser accesorios o independientes de aquel.¹

En este primer capítulo, se discurre entre la independencia, correspondencia o complementariedad que reviste el gravamen a los ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, respecto del impuesto a la renta y se analiza, desde el punto de vista doctrinario, y, para mejor comprensión acudiremos también a la legislación de algunos países, particularmente España, Colombia, Chile y por supuesto, Ecuador, respecto de la naturaleza y caracteres que ha adoptado la imposición.

1.1. Impuesto a la renta o impuesto independiente, o impuesto complementario del impuesto a la renta

Respecto de si el incremento patrimonial proveniente de las herencias, legados y donaciones debe ser gravado a través del impuesto a la renta, como un complemento del mismo, o mediante un impuesto específico e independiente, hemos podido encontrar que hay criterios diversos, como veremos a continuación en este capítulo, incluso hay quienes justifican no gravar en lo absoluto, ya sea porque sostienen que su recaudación no es representativa para el Estado y resulta en una ineficacia recaudatoria, o porque

¹ Para efectos de este estudio, nos referimos a los términos en que se expresa la ley sustantiva civil ecuatoriana para comprender los diversos conceptos a los que se atiende, de tal forma que cuando hablamos de sucesión por causa de muerte, debe entenderse como un hecho jurídico por el que se transmite a título gratuito el patrimonio de una persona que ha fallecido (causante) a sus sucesores (herederos o legatarios). Si se transmite de la totalidad de sus bienes, derechos y obligaciones, o una cuota de ellos, la asignación es a título universal (herencia), y si es de un bien determinado, estamos frente a una asignación a título singular (legado). La donación, está definida como un acto por el cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona, que acepta. Ecuador, Código Civil. En Registro Oficial Suplemento 46, (24 de junio de 2005), artículos 996 y 1402. En adelante se citará Registro Oficial como RO y Registro Oficial Suplemento como ROS, y la ley en referencia como CC).

señalan que se ha establecido que el origen del ingreso no constituye en sí una renta. En el caso de las herencias y legados, se lo puede asociar más al ahorro que una persona ha logrado durante su vida y, a su muerte lo transfiere a sus beneficiarios,² por lo que se consideraría que gravarlo es un desincentivo o castigo a dicho ahorro, que no justifica la imposición.

Podemos señalar que el incremento derivado de herencias, legados y donaciones, se produce en el patrimonio, no en las rentas de capital o trabajo, por esto resulta relativamente complejo distinguir si este gravamen es parte del impuesto a la renta, o más bien un impuesto independiente y particular aplicado sobre el patrimonio que se incrementa de una forma ocasional, no periódica ni cíclica, en la que no ha mediado actividad laboral ni de inversión de capital por parte de quien recibe el acrecimiento.³

A las luces de este estudio, reflexionamos que, si el acrecimiento patrimonial se mira como una renta, el efecto obvio será el gravarlo mediante el impuesto a la renta, lo mismo que si se tiene como un ingreso ocasional, de ahí que, como lo hace la legislación colombiana, también se grave a través del impuesto a la renta.⁴

Dino Jarach sostiene que más bien es complementario del impuesto a la renta, al señalar que: “el impuesto sucesorio puede constituir un medio eficaz para gravar, aunque sea tardíamente, réditos y ganancias de capital que hayan escapado, ya sea por razones de exención legal o por evasión a los impuestos específicos en el momento en que dichos réditos o ganancias se produjeron.”⁵ La posición de Jarach apunta más bien a

² Es interesante considerar en este punto, que el incremento patrimonial que deviene de sucesiones y donaciones depende de la voluntad del beneficiario, sin cuya voluntad, no llega a darse la transmisión del patrimonio, de manera que si bien es el causante o donante quien transfiere, no llegaría a concretarse sin que el beneficiario tenga voluntad de aceptarlo. Nos enseña Alejandro Ponce Martínez, “Que si bien el heredero adquiere la herencia ipso jure, es principio universal que nadie puede adquirir derechos en contra de su voluntad; si el heredero se niega a aceptar el derecho de herencia es como si nunca hubiera sido heredero.” Alejandro Ponce Martínez, “De la sucesión por causa de muerte y de las donaciones entre vivos” (Quito: Fundación Antonio Quevedo, 1998), 16.

³ Puede considerarse que hay renta, si se observa que en el ingreso hay regularidad y continuidad temporal en su obtención; o si se visualiza un incremento patrimonial neto, lo que incluiría en el concepto renta los ingresos de ganancias ocasionales o eventuales denominadas “ganancias de capital”, entre las que se incluyen aquellos aumentos de patrimonio derivados de las herencias, legados y donaciones. Cfr. Jorge Chuquimarca “Variantes del Concepto Renta en los países miembros de la CAN”, (Tesis de Maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, 2013), 26.

⁴ Conforme se tratará más detalladamente en el capítulo tercero de este estudio, en el Estatuto Tributario colombiano, se considera a los ingresos provenientes de herencias, porción conyugal, legados y donaciones, como ganancias ocasionales y se los grava como complementarios del impuesto a la renta. Colombia, Estatuto Tributario, Decreto 624, Diario Oficial 38756 (30 de marzo de 1989), artículos 5, 302, 307 y 308.

⁵ Dino Jarach, “Finanzas Públicas y derecho tributario” (Buenos Aires: Ed Cangallo, 1983), en Fernando Seppi, “Consideraciones acerca de la imposición sobre herencias y donaciones, Un panorama

una corrección o ajuste del esquema impositivo en cabeza de quienes reciben el incremento patrimonial que no fue gravado a tiempo por el impuesto a la renta en quien estaba obligado a tributar.

Por otro lado, se podría sostener que es un impuesto independiente con características propias como se estipula en la legislación chilena e históricamente se hizo en la ecuatoriana;⁶ quizá ubicable entre aquellos que gravan al patrimonio, posición que se sostiene en estudios comparados en los que se enlista al impuesto en estudio como *subclase de impuestos al patrimonio*.⁷ En este sentido caben tres consideraciones en este punto, la primera, suponer al impuesto a las sucesiones y donaciones como una subclase de impuesto al patrimonio, esto es básicamente, como gravamen a la tenencia de riqueza, posición con la que no nos alineamos, dadas las características del impuesto en estudio.

La segunda, considerarlo o no como subclase de los impuestos al patrimonio con la particularidad de gravar no la tenencia de riqueza en sí, sino la transferencia, que parece ser el enfoque de algunos de los estudios tributarios mencionados, criterio que no nos parece el más acertado, puesto que se estarían pasando por alto situaciones en las que si bien se transfiere un patrimonio, no necesariamente representa un incremento patrimonial para quien lo recibe y que requieren una posterior verificación de la existencia de un beneficio.

Y la tercera, que nos regresa a considerarlo más bien como complementario del impuesto a la renta, pero independiente, que se basa en reconocer la particularidad que este impuesto tiene de no gravar la tenencia de riqueza en sí, ni aún la transferencia de bienes y dominio, sino la consecuencia de esto último: el incremento patrimonial que se

comparado”, (Buenos Aires: Ciepp Centro Interdisciplinario para el Estudio de Políticas Públicas, 2005), 16.

⁶ En la legislación chilena, se tiene la Ley 16271, Sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, Diario Oficial (30 de mayo de 2000, actualizado el 15 de marzo de 2006), que rige el gravamen en cuestión, mismo que no forma parte del impuesto a la renta. De igual forma en el Ecuador, como veremos en el capítulo segundo, hasta 1989 existió un Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones independiente, que a partir de ese año fue incorporado como impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones.

⁷ En el estudio comparado a nivel de América Latina, de Claudia M. De Cesare y José Fco. Lazo, “Impuestos a los Patrimonios en América Latina”, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, (Naciones Unidas, 2007) láminas 3 y 4, se enlista al impuesto a herencias, legados (sucesiones), y donaciones como una subclase de impuestos al patrimonio (junto a los impuestos a los vehículos motorizados y a las tierras rurales), aunque aclara el estudio, respecto a éste último, que “no existe en rigor”, sino que por ley se enmarca en el impuesto a la renta. El mismo criterio se encuentra en Jerónimo Roca, “Tributación Directa en Ecuador: Evasión, Equidad y Desafíos de diseño”, Serie Macroeconomía del Desarrollo, (Santiago: CEPAL-GTZ, 2009), 17.

produce para el beneficiario de una herencia, legado, donación o cualquier acto que a título gratuito lo recibe, reconociendo que dicho incremento patrimonial no deriva del capital ni del trabajo, criterio con el que convenimos.

En nuestro país, si bien se sitúa desde la normativa de 1989 al impuesto en estudio como parte del impuesto a la renta, conforme se verá más adelante en el capítulo segundo, el gravamen no se sujeta a la misma tarifa, sino que tiene su propia tarifa progresiva. Adicionalmente contempla exenciones y rebajas que le son características, e incluso la declaración es independiente de la declaración del impuesto a la renta y solamente para fines informativos los contribuyentes consignan en el formulario respectivo lo referente al incremento patrimonial y el gravamen pagado. Por tanto, en nuestro país, el gravamen resulta complementario del impuesto a la renta, sin ser propiamente tal, sino un impuesto distinto.

Como hemos señalado, el gravamen sobre herencias, legados y donaciones debería considerarse como independiente. Coincidimos con el criterio de la profesora ecuatoriana Eddy de la Guerra, quien frontalmente se manifiesta contraria a denominar como renta a los ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, y añade que estos “tienen una naturaleza totalmente diferente a las demás rentas gravadas con IR;” [y puntualiza que desde su óptica] “se debería mantener un régimen independiente que grave a las herencias, donaciones y legados con un solo impuesto, distinto del IR, [por cuanto] la incorporación de este numeral [9 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno] desnaturaliza de cierta forma la tributación por rentas.”⁸

En este punto, cabe hacer una consideración importante, como se ha mencionado, nuestra legislación incluye en el concepto *renta*⁹, los ingresos obtenidos a título gratuito, como serían las herencias, legados, donaciones, que son materia de esta investigación, y otros como podrían ser aquellos devenidos de rifas, loterías y demás, que no forman parte de nuestra disertación.

⁸ Eddy de la Guerra, “El Régimen Tributario Ecuatoriano, Una aproximación desde la capacidad contributiva y la suficiencia recaudatoria en la tributación interna” (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012),142.

⁹ Ecuador, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en Registro Oficial Suplemento 242 (29 de Diciembre del 2007). En adelante se cita esta ley como LORTI. En el artículo 2, tenemos el concepto de renta: 1.- 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; y 2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, y, en el artículo 8 señala cuales deben ser considerados ingresos de fuente ecuatoriana, entre los que encontramos en el número 9 los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgos.

Esta apreciación, que es válida para la noción plasmada en nuestra legislación, no lo es para las de otros países, ya que no hay un concepto uniforme de lo que es renta en éstas, sino que por el contrario, cada una adapta y elabora a su medida una noción propia que parte a su vez de una o varias definiciones teóricas de *renta*, o bien, excluye los ingresos obtenidos a título gratuito de este concepto y regula el acrecimiento patrimonial con impuestos independientes al impuesto a la renta, o con ninguno.

Al respecto, el profesor peruano Julio Fernández destaca las diversas definiciones que adopta la renta:

Con la finalidad de precisar el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, la doctrina ha elaborado múltiples teorías donde confluyen sobre todo consideraciones de índole económica y financiera.

Sin embargo, a pesar de la variedad de definiciones de renta que podemos encontrar en la doctrina, son tres las más aceptadas para la imposición a la renta: la teoría de la renta producto, la del flujo de riqueza y la teoría del consumo más incremento patrimonial.

Cabe resaltar que el examen de la legislación de los diversos países demuestra que ellos no se ajustan integralmente a ninguna de estas teorías.

Cada Ley del Impuesto a la Renta contiene más bien soluciones propias para definir el concepto de renta, que en mayor o menor grado participan de una u otra orientación.¹⁰

Reiterando lo antes ya señalado, y para cerrar este punto, en nuestro país, el impuesto a las herencias, legados y donaciones no se suma a la base general del impuesto a la renta, así como tampoco se rige por la misma tarifa progresiva establecida para el impuesto a la renta; se grava con una tarifa progresiva especial, regula exenciones y rebajas propias y solamente es informativo del impuesto a la renta en cuanto a la declaración en el ejercicio en que se recibió el incremento¹¹, por lo que al menos en lo que concierne a nuestro país, el impuesto en estudio es uno diverso al impuesto a la renta,¹² aunque legalmente esté calificado como tal. Y ciertamente, por

¹⁰ Julio A. Fernández Cartagena, “Ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta en el Perú” Ponencia Individual: VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT, Lima, 2004, 1-2.

¹¹ Al declarar el impuesto a la renta en el Ecuador, el contribuyente debe consignar en el formulario lo recibido y gravado por concepto de ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, con fines meramente informativos, ya que los valores no son considerados para establecer la base imponible, ni lo pagado constituye crédito tributario.

¹² Conforme se mencionó en una anterior nota al pie, el impuesto a herencias, legados (sucesiones), y donaciones fue enlistado como un impuesto al patrimonio que cobra el Estado ecuatoriano, conjuntamente con el impuesto a los vehículos motorizados y a las tierras rurales, con la aclaración de que “no existe en rigor”, sino que por ley se enmarca en el impuesto a la renta.

estas consideraciones, debería diseñarse en el régimen tributario nacional como un impuesto independiente.

1.2. Modalidades de imposición

Existen básicamente dos patrones a los que se sujeta el impuesto que nos ocupa en este estudio, uno en el que se grava a quien recibe efectivamente un incremento patrimonial derivado de una herencia, legado, donación u otras transmisiones a título gratuito, y un segundo, en el que se grava la totalidad de lo transmisible, que se conoce como impuesto sobre el acervo total, el caudal relicto, o el haber hereditario, que es la masa de bienes que ha dejado el causante. En ambos casos, se deducen previamente las deudas hereditarias.¹³

En nuestro criterio, el primer modelo respeta el principio de capacidad contributiva de mejor manera, y esto resulta importante si tenemos presente que, para que exista un tributo, debe haberse revelado capacidad contributiva por parte del sujeto pasivo, con manifestaciones bastante precisas y que son generalmente aceptadas en términos generales, tales como los ingresos, el consumo y el patrimonio.

Al gravar las participaciones o asignaciones hereditarias, también denominadas hijuelas, se está afectando tributariamente lo que en efecto se ha recibido y provoca un incremento patrimonial, que a su vez, redundará en un tratamiento impositivo basado en dicha exteriorización de la capacidad contributiva de los herederos, legatarios, donatarios o beneficiarios.

Quizá el segundo modelo, en el que, como se ha dicho, se grava la totalidad de la masa hereditaria, estaría menos justificado, ya que no revela en sí capacidad contributiva, no permite aplicar exenciones y rebajas en virtud de las características particulares de cada heredero o legatario, y más se asimila por ello a la esencia de los tributos indirectos. Sin embargo, conlleva como ventaja que es menos complejo en cuanto a su administración, ya que al gravar la totalidad del haber hereditario, se grava un solo caudal y no varios repartidos entre los derechohabientes y se lo hace en un tiempo prácticamente inmediato.

¹³ Las deudas hereditarias que comúnmente son aceptadas se refieren a gastos de última enfermedad, funeral y deudas que haya dejado el causante. Recordemos que en nuestro país para conformar el acervo líquido de la sucesión se consideran deducibles aquellos rubros a los que se refiere el CC, artículo 1001.

A las luces de nuestro estudio, hemos apreciado que, al menos en lo que se refiere a la concepción tributaria iberoamericana, va cayendo en desuso el gravar el caudal relicto y que en general, las legislaciones han optado más modernamente por gravar las hijuelas y lo efectivamente recibido. No podemos, sin embargo, desconocer que cada Estado define el modelo a aplicar. Conforme lo destaca el argentino Fernando Seppi, quien señala que los estados gravan ya sea el caudal relicto o las hijuelas dependiendo del modelo tributario que rija y en la concepción de los sujetos responsables y la concepción de lo que debe considerarse como materia gravable:

La elección del modelo tributario mediante el cual se pretende gravar la transferencia de riqueza a título gratuito, depende en gran medida de la estructura tributaria imperante, de las decisiones de los sujetos que se quiera incentivar, y de un modo implícito del propio concepto de familia y Estado.

Estos se diferencian centralmente tanto en la definición del sujeto responsable como en la propia definición de la materia gravable. El primer tipo o modelo de tributo se denomina impuesto sobre el patrimonio sucesorio o caudal relicto y su aplicación tiene lugar, básicamente, en los EE.UU. y el Reino Unido. El segundo es el impuesto aplicado sobre las participaciones hereditarias o las hijuelas, implementado en la mayoría de las economías que integran la OECD y así como también en Brasil y Uruguay.

En ambos casos quedan gravados los incrementos patrimoniales a título no lucrativo, los cuales constituyen un componente preciso en la capacidad contribuyente, especialmente si tenemos en cuenta su consideración como “ganancias sin esfuerzo”, sobre las que existe suficiente aprobación en torno a que estas deben estar gravadas de forma sustancial y diferenciada.¹⁴

El autor argentino Luis Omar Fernández, reconoce asimismo las imposiciones al caudal relicto y a las hijuelas, y añade dos formas más que puede asumir el impuesto sucesorio, el impuesto sobre las transmisiones a título gratuito; y el impuesto de manos muertas.

El referido autor, respecto de gravar el caudal relicto o las hijuelas, afirma que no son excluyentes, ya que la primera forma, “Es un tributo personal que admite la utilización de alícuotas progresivas y mínimo no imponible y puede coexistir con un impuesto a las hijuelas que grave la adquisición que beneficia a los herederos.”¹⁵

¹⁴ Fernando Seppi, “Consideraciones acerca de la imposición sobre herencias y donaciones, Un panorama comparado”, CIEPP Centro Interdisciplinario para el Estudio de Políticas Públicas No.46 (2005), 5-6. http://www.ciepp.org.ar/index.php?page=shop.product_details&flypage=flypage_new1.tpl&product_id=72&category_id=8&option=com_virtuemart&Itemid=2&lang=es. Consulta: 20 de marzo de 2015.

¹⁵ Luis Omar Fernández, “Sobre el Impuesto a las Herencias”, Doctrina Tributaria, ERREPAR, No. 332, (2007) <http://www.estudio-contable-fd.com.ar/articulos-impuestos/otros-impuestos/impuesto-herencias>. Consulta: 20 de marzo de 2015.

Asimismo, afirma que el gravamen a las hijuelas, puede configurarse de dos formas, como un tributo personal si se atiende a consideraciones como el parentesco y situaciones propias del beneficiario que permiten diseñar el impuesto con una doble progresividad, ascendente en atención al incremento recibido, y descendente por provocar determinadas rebajas en atención a la situación personal del beneficiario. O como un tributo real, con una tarifa proporcional sin consideraciones particulares al beneficiario.

De la tercera señala que alcanza donaciones, anticipos de herencia y otras transmisiones a título gratuito y constituye un elemento de control de las formas anteriores. Mientras que, del impuesto de manos muertas, nos dice que era una manera de alcanzar los bienes que por las prohibiciones respecto a la transferencia de dominio al que estaban sujetos, resultaban excluidos de los impuestos anteriores.¹⁶

1.3. Fundamento del tributo

En nuestro criterio y como veremos en este apartado, el impuesto a las transmisiones gratuitas de bienes, ya sea por herencia, legados y donaciones resulta acertado y justificado para unos, quienes lo consideran fundamentado en concepciones como la necesaria distribución de la riqueza, o en la obligada contribución que deben hacer los ciudadanos al Estado para sustentarlo e incluso como la retribución por haber recibido de éste una garantía de seguridad que permitió acumular una determinada riqueza, que luego se transmite vía herencia, legado, donación y otras formas gratuitas; mientras que, de otro lado, encontramos posiciones en el extremo contrario, que no lo justifican y expresan en su contra críticas, con razonamientos que señalan que el gravamen implica doble tributación sobre un patrimonio que ya tributó al irse constituyendo, o que carece de suficiencia recaudatoria.

Podemos señalar que en virtud de estas concepciones que aceptan o desdican de la existencia de la imposición a herencias, legados y donaciones, las legislaciones de los países o bien lo incorporan o hasta renuevan en su normativa, o lo han derogado.¹⁷

¹⁶ Recordemos que los bienes de manos muertas eran aquellos que pertenecían a la Iglesia y a corporaciones civiles, y que tenían prohibición de enajenar y estaban libres de carga tributaria por su carácter de especial concesión.

¹⁷ Eduardo Pantoja, “Impuesto a la Herencia en Chile”, (Servicio de Impuestos Internos –SII, 2011) <webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions...view>. Consulta: 30 de septiembre de 2015.

En algunos países, como por ejemplo en Perú, se eliminó la imposición en la primera mitad de la década de los ochenta, por considerar que era una carga tributaria carente de eficacia recaudatoria, por los bajos niveles de ingresos que reportaba. Sin embargo, en los últimos años, en ese país, se ha venido discutiendo iniciativas de reincorporar el impuesto a las herencias en la legislación.¹⁸

Del mismo modo, en Argentina durante un período la imposición fue derogada,¹⁹ sin embargo, se puso en vigencia nuevamente hace unos pocos años²⁰, bajo el criterio de apuntalar su potencial redistributivo y por considerar que:

No se trata de un tributo del pasado. Se aplica ahora en numerosos países. Lo utilizan quienes postulan que el Estado tiene una función redistributiva para transferir recursos de los más ricos a los que tienen menos ingresos. Aporta a la estabilidad económica, social y política. Asimismo, es útil para promover una sociedad meritocrática (basada en el esfuerzo personal) y es una herramienta para enfrentar la concentración de la riqueza en manos de pocas familias. A niveles razonables son un aliciente a la creatividad, a la actividad emprendedora, a la competencia y coadyuva a la democracia efectiva.²¹

Entre quienes han defendido la incorporación o subsistencia del gravamen a las herencias, legados y donaciones, encontramos al profesor Héctor Villegas, quien respecto del fundamento y naturaleza de este impuesto, distingue dos ideas que constituyen el fundamento que otros autores han reconocido: el primero, entendido como “el precio de un servicio de primer orden que sólo el Estado puede prestar...”

¹⁸ El autor peruano Mario Alva Mateucci, señalaba que en el Perú, un candidato presidencial [se refería a Ollanta Humala, actual presidente de ese país, electo en julio de 2011], ha contemplado en su plan de gobierno el reincorporar el impuesto sobre herencias, donaciones y legados, y comenta que la restitución del gravamen debe hacerse observando elevados criterios de equidad, ya que históricamente, según refiere, el impuesto estuvo vigente entre “el 12 de febrero de 1916 [cuando] se publicó la Ley N° 2227 que creó el Impuesto sobre las Herencias, Donaciones y Legados [y 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.”. Mario Alva Mateucci, “El Impuesto a las herencias, donaciones y legados: ¿Resulta pertinente su creación en la actualidad?”. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2011/05/11/el-impuesto-a-las-herencias-donaciones-y-legados-resulta-pertinente-su-creacion-en-la-actualidad/>. Entrada publicada el 11 de mayo de 2011. Consulta: 21 de marzo de 2015.

¹⁹ Ministerio de Economía de Argentina, “Cuadernos de Economía: El Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes”, No. 78 (Buenos Aires: 2011), 14. En esta publicación se señala que el impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes fue incorporado en las catorce provincias originarias, a partir de la sanción de la Constitución de 1853, con una tarifa proporcional del 5%, siendo derogada esta normativa en 1976, en los comienzos de la última dictadura militar. <http://www.ec.gba.gov.ar/prensa/Archivos/Cuaderno78.pdf>. Consulta: 23 de marzo de 2015.

²⁰ El impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes fue reincorporado en la legislación Argentina mediante Ley 14.044, Boletín Oficial (16 de octubre de 2010), que entró en vigencia a partir de 2010.

²¹ Germán Alarco Tosoni, “Impuesto a las Herencias”, Diario La Primera de 12 de noviembre de 2010. Citado por Mario Alva Mateucci, en el blog “El Impuesto a las Herencias, Donaciones y Legados”. Consulta: 23 de marzo de 2015.

servicio que consiste en garantizar las transacciones sociales gracias a la seguridad que presta la policía, los tribunales, etc.; el segundo, “una especie de devolución de fortuna adquirida sin esfuerzo y que acrecienta la capacidad de prestación económica del nuevo poseedor”, que señala es además el más reconocido por los autores, ya que atiende a la capacidad contributiva y por ende al aumento de la “potencialidad económica, y por consiguiente su deber de contribuir a solventar los gastos del Estado” más aún, si esta riqueza no proviene de esfuerzo propio.²²

Un fundamento adicional podría ser el señalar que la recaudación obtenida aporta al erario fiscal, sin embargo, y de manera incidental consideramos pertinente puntualizar que no nos parece muy acertado afirmar que este gravamen persigue fines recaudatorios, al menos en cuanto a lo que a nuestro país se refiere.

Del análisis de las cifras de recaudación obtenidas en los últimos años,²³ ciertamente se aprecia que resultan comparativamente exiguas frente a las de otros impuestos; lo que nos lleva a considerar otras variables, que podrían ser más bien de naturaleza ideológica y extrafiscal, las que fundamenten que se mantenga en nuestro país la imposición y que presente un buen estado de salud.²⁴

Nos resulta interesante el siguiente señalamiento que parece denotar que no es importante tanto el valor recaudado (por impuesto a la renta por ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones en el Ecuador), sino el destino que se dé por parte del Estado a dichos valores, lo que implicaría, justificar la imposición siempre que revele un trasfondo social:

²² Héctor Villegas, “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, octava edición (Buenos Aires: Editorial Astrea, 2002), 620-621.

²³ El Servicio de Rentas Internas estableció que la recaudación total efectiva en el año 2014 fue de 13.313’491,452 de dólares de los Estados Unidos de América; de los cuales corresponden apenas 10’691.091 al impuesto a la renta por ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones. Cifra que resulta relativamente escasa, comparada con los montos obtenidos en ese mismo año por impuesto a la renta (sin considerar por herencias, legados y donaciones), que fue de 4.273’914,487 o el impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables que ascendió a 22’237.540. Servicio de Rentas Internas, “Informe Mensual de Recaudación de enero de 2015”, <http://www.sri.gob.ec%2FDocumentosAlfrescoPortlet%2Fdescargar%2F66b256c-397a-47e9-a70a-8b52237a7419%2FInforme%2BMensual%2BIGT%2BJunio.pdf&usg=AFQjCNHfyW2WTCQ5q-_6pyliRjMXPVn9tw> Consulta: 3 de julio de 2015.

²⁴ Recordemos que en el mes de junio de 2015 fue presentado por el Ejecutivo para su tramitación con carácter de urgente, un Proyecto de Ley Orgánica para la Redistribución de la Riqueza, mismo que no fue tramitado, sino que la Comisión Especializada Permanente del Régimen Económico y Tributario de la Asamblea Nacional ecuatoriana se inhibió de conocerlo; y, actualmente está en trámite desde el 23 de junio el Proyecto de Ley para evitar la elusión del impuesto a la renta sobre herencias legados y donaciones, mismo que ha sido calificado por la Comisión antes referida el 28 de octubre de 2015.

Aunque no es una fuente importante de ingresos –la recaudación en 2007, primer año en que el SRI la informó, fue de US\$ 3.3 millones–, el impuesto sobre herencias tiene un papel de justicia. Una parte importante del capital en Ecuador es la propiedad inmueble y la misma se valoriza capturando las externalidades de los proyectos públicos –agua, saneamiento, caminos, etc.–, por lo que, atendiendo el principio del beneficio, la sociedad puede reclamar parte de la inversión realizada.²⁵

Un fundamento quizá más cercano a la realidad, al menos en lo concerniente a nuestro país, podría ser, gravar aquellas ganancias o ingresos que evadieron al impuesto a la renta en su momento, lo que nos lleva de retorno a pensar que es un gravamen complementario del impuesto a la renta, cuya naturaleza es extrafiscal que persigue la redistribución de la riqueza y fines más bien de tipo social.

Nos enseña César García Novoa, que “En los tributos extrafiscales, el tributo se convierte en un instrumento en sí mismo, al margen de su finalidad de instrumento recaudatorio.”,²⁶ y esto, nos explica el mismo autor, implica “la finalidad recaudatoria no es una finalidad esencial o imprescindible del tributo y que el abandono de esa finalidad primordial de obtener ingresos no desnaturaliza a los impuestos ni los convierte en figuras de otra especie”.²⁷

A nuestro criterio, resulta admisible que el impuesto a herencias, legados y donaciones se conciba como no recaudatorio, y que, en cambio, persiga un fin extrafiscal, y en este sentido, nos parece apropiado retomar el señalamiento hecho por el profesor José Vicente Troya, quien al definir los tributos ha dicho:

Los tributos existen para que el Estado, a más de otros, cuente con recursos y pueda cumplir sus fines. Las prestaciones pecuniarias por tanto, se entregan con este objeto. Sin embargo, es necesario examinar si este elemento es o no definitorio del tributo. [...] el elemento obtención de recursos es totalmente irrelevante pues, gozan también del carácter de tributo, aquellos que tienen por objeto el ingreso, así como aquellos que buscan fines extrafiscales. [...] Con todo, al mismo tiempo, puede perseguirse otros propósitos con la aplicación de tributos, singularmente de política fiscal. Así redistribuir el ingreso, alentar determinadas actividades, restringir otras, es decir, de modo general, procurar fines extrafiscales. Estos objetivos se añaden a los recaudatorios o fiscales. Puede ocurrir que en la efectiva aplicación de los tributos, y por eso la importancia de considerar un plano anterior y otro posterior, se consiga

²⁵ Jerónimo Roca, “Tributación Directa en Ecuador”, 31

²⁶ César García Novoa, “El concepto de tributo”, (Lima: Tax Editor, 2009), 330.

²⁷ *Ibid.*, 331. El autor hace su señalamiento en referencia al reconocimiento asumido por el Tribunal Constitucional español, la Corte Costituzionale italiana y el Bundesverfassungsgericht alemán (sentencias 49 de 1969, 45 de 1968 y de 22 de mayo de 1963), y puntualiza que la admisión de la extrafiscalidad en los tributos es algo que se acepta sin problema por los distintos Tribunales Constitucionales.

únicamente fines extrafiscales y que los recaudatorios sean nulos o casi nulos. En este supuesto, el tributo no deja de ser tal.²⁸

Por consiguiente, la imposición en estudio, no ve desnaturalizada su carácter de tributo por perseguir fines extrafiscales como es la redistribución de la riqueza, o desestimular conductas elusivas como lo propone el proyecto de ley al que se hace referencia en este mismo capítulo, más allá de que efectivamente resulta poco efectiva la recaudación que se obtiene del mismo.

Ahora bien, evaluar si el objetivo extrafiscal que conlleva este gravamen resulta efectivo no es tarea sencilla, por el contrario, al ingresar la recaudación a la caja fiscal, resulta un recurso adicional al Presupuesto General del Estado y, en este sentido no se evidencia si aporta o no a la redistribución de la riqueza. Es posible que, con el planteamiento que trae el proyecto de ley reformativa para evitar la elusión, el destino de la recaudación nutra un sistema de becas de educación superior para comunidades, pueblos y nacionalidades indígenas, afroecuatoriano y montubio, lo que a futuro permitiría evaluar si el objetivo extrafiscal planteado en el proyecto se cumple.

1.4. Naturaleza y caracteres

En las siguientes líneas, se procurará reconocer la imposición en estudio de acuerdo a las principales clasificaciones que doctrinariamente se distinguen, con la finalidad de establecer si el impuesto a las herencias, legados y donaciones es un impuesto:

- *directo o indirecto;*
- *personal o real;*
- *progresivo o regresivo;*
- *instantáneo, permanente o periódico;*
- *nacional o seccional;*
- *otras clasificaciones.*

²⁸ José Vicente Troya Jaramillo, “Manual de Derecho Tributario” (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 6-7.

1.4.1. Impuesto directo o indirecto

La distinción entre impuestos directos e indirectos es básica y quizá la más utilizada por los tratadistas. Recordemos que hay dos criterios en los que se basa esta división para distinguir impuestos directos e indirectos, una en la que se atiende a un tema más bien recaudatorio como es la posibilidad de traslación de la obligación, y otra que se relaciona con la manifestación de riqueza del obligado.

Nos enseña el tratadista argentino Angel Schindel que “el criterio original de la distinción se basaba en las posibilidades de traslación. Los impuestos directos no se podían trasladar, mientras que los impuestos indirectos son aquellos que han sido concebidos para que tal traslación tenga lugar.”²⁹

El impuesto a las herencias, legados y donaciones, grava a quien ha obtenido el incremento patrimonial, mismo que constituye en sí la manifestación de capacidad económica que justifica el gravamen impositivo al sujeto obligado, quien no puede transferir su obligación.

En cuanto a la manifestación de riqueza del obligado, como criterio que permite distinguir un impuesto directo de uno indirecto, no podemos dejar de lado que “Son impuestos directos aquellos que atacan manifestaciones inmediatas de riqueza como el patrimonio y la renta. Son impuestos indirectos los que inciden en manifestaciones indirectas de riqueza, como los *actos de cambio, producción y consumo*”.³⁰

La autora Ma. Pilar Navau hace referencia a la naturaleza del Impuesto a las Sucesiones y Donaciones (ISD) que rige en España, y señala:

La doctrina se manifiesta plenamente de acuerdo acerca de la naturaleza directa y subjetiva del ISD. Así, TEJERIZO destaca la claridad del artículo 1 de la LISD al definir a este tributo como un impuesto de naturaleza directa y subjetiva. Es el ISD un impuesto directo ya que “grava la riqueza personal como una de las expresiones más exactas de la capacidad económica en el momento de generarse”; y es un impuesto subjetivo “por cuanto toma en consideración circunstancias personales del obligado a la hora de determinar la cuantía de la deuda tributaria”.³¹

²⁹ Angel Schindel, “Concepto y Especies de Tributo”, en Horacio García Belsunce, “Tratado de Tributación”, Tomo I, Derecho Tributario Volumen I, (Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003), 578.

³⁰ Karola Samaniego, “Teoría Normativa General de la Tributación” (Quito: Curso Virtual del CEF-SRI, 2008), 17.
<<http://cef.sri.gob.ec/virtualcef/file.php/1/MaterialCursosVirtuales/ContenidoTGT080710.pdf>> Consulta: 16 de septiembre de 2015.

³¹ María Pilar Navau Martínez-Val, “Impuesto de Sucesiones: ¿Un impuesto injusto?, Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias”, Colección Fiscalidad, (Madrid: Ed. Dykinson, 2009), 335.

Cabe en este punto recalcar sobre la advertencia que hace Héctor Villegas sobre la naturaleza de impuesto directo o indirecto que reviste el impuesto en estudio, cuando afirma:

Para la doctrina más autorizada, el impuesto sucesorio es directo. Grava una manifestación inmediata de capacidad contributiva derivada del enriquecimiento concreto que la porción transmitida ha significado para el heredero. Pero adviértase que estamos refiriéndonos a la modalidad de imposición según la cual se percibe un porcentaje sobre cada hijuela. En cambio, si tuviésemos en cuenta el impuesto global sobre todo el acervo hereditario indiviso, es evidente que el gravamen considera la sola transferencia de riqueza sin tener en cuenta en cuánto esa transferencia *beneficia concretamente* a cada heredero. Así concebido, el impuesto podría considerarse indirecto, y de allí que ciertos autores como Giannini, Einaudi, Biensa, etc., así lo califiquen.³²

En este sentido, consideramos que el impuesto que nos ocupa es *directo*, siempre que se imponga sobre aquello efectivamente recibido por el beneficiario, ya que evidentemente en ese evento, estaría gravando una manifestación inmediata de riqueza que es en sí el acrecimiento patrimonial recibido por el heredero, legatario o donatario.

1.4.2. Personal o real

Como veremos en este apartado, este gravamen puede clasificarse ya como impuesto personal, ya como real, y las consideraciones para distinguirlo se orientan respecto de diversos aspectos, siendo uno de ellos referente al hecho generador, y otro, relativo al domicilio del sujeto pasivo y el lugar donde se encuentran los bienes.³³

Conforme lo señalado, una primera forma de distinguir si es un impuesto real o personal se enfoca en establecer si el hecho imponible, atiende elementos objetivos, prescindiendo de situaciones personales, caso en el que podemos colegir que se trata de un impuesto real; mientras que si atiende cuestiones del sujeto pasivo, estaríamos frente a uno personal.

Recordemos lo que la doctrina nos enseña al respecto, para lo cual, acudiremos al criterio del profesor Schindel, que nos indica que: “Impuestos personales son aquellos en los que el hecho imponible contempla aspectos o facetas relativos al sujeto o

³² Villegas, “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, 621-622.

³³ El profesor Valdés Costa, nos advertía al tratar sobre los impuestos personales y reales, que estas expresiones se utilizan en diversos sentidos, y que el uso de las mismas palabras para denominar situaciones evidentemente diferentes pone de manifiesto la insuficiencia de vocabulario de la disciplina del derecho tributario por ser una disciplina en formación. Cfr. Ramón Valdés Costa, “Curso de Derecho Tributario”, 132.

contribuyente [...] Cuando el hecho imponible se refiere a elementos objetivos, con prescindencia de las características personales del sujeto obligado al pago, estaríamos frente a un impuesto real.”³⁴

Atendiendo a este criterio, el impuesto a las herencias, legados y donaciones, ya sea independiente o inmerso en el impuesto a la renta, tendría una naturaleza más bien personal, ya que la ley atiende a consideraciones particulares del sujeto al momento de establecer mínimos exentos y rebajas.

Otras pautas que nos permiten definir si el impuesto es de naturaleza *personal o real* apuntan a establecer si la obligación tributaria nace, ya sea en atención a consideraciones de nacionalidad o residencia del obligado, o bien, a la fuente del ingreso, de tal forma que, en las obligaciones tributarias consideradas como personales, se grava el patrimonio de la persona, con atención más bien a si es nacional o residente del Estado que establece el tributo, sin atender a donde se encuentre; mientras que en aquellas consideradas como reales, es gravado con un tributo en particular el bien o derecho (del que se genera acrecimiento patrimonial en este caso) dentro del territorio del Estado que establece el tributo.

En la legislación española resultaba bastante simple distinguir cuándo el gravamen revestía naturaleza real, puesto que se trataba de aquellos casos en que un no residente en territorio español recibía bienes que se encontraban en España, mientras que era personal el gravamen para los residentes en dicho estado, sin atender el lugar en que se encontraban los bienes.

Nos explica con claridad esta distinción el jurista español Fernando Pérez Royo cuando al referirse al impuesto sobre sucesiones y donaciones (también referido como ISD), dice:

El ISD, al igual que sucede con los otros impuestos personales (IRPF, IS e IP), diferencia en el trato de residentes y no residentes. Aquí esta diferenciación se hace de acuerdo con la clásica distinción entre obligación personal, para los residentes, y la obligación real, para los no residentes [...].

Tributan por obligación Personal los residentes en España, que quedan sujetos con independencia de donde se encuentren los bienes gravados.

Los no residentes tributan por obligación real por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.³⁵

³⁴ Schindel, “Concepto y Especies de Tributos”, 580.

³⁵ Fernando Pérez Royo et al., “Curso de Derecho Tributario: Parte Especial”, segunda edición (Madrid: Editorial Tecnos, 2008), 567.

Ahora bien, esta distinción entre impuesto real y personal que adoptaba el ISD en la legislación española, se sustentaba en que a los residentes se aplicaban normas de las comunidades autónomas, y por otra parte, a los no residentes normas estatales, como explicaremos en líneas siguientes al tratar sobre el carácter nacional o seccional de la imposición. Sin embargo, este tratamiento fiscal diverso, fue considerado como discriminatorio por el Tribunal de Justicia Europeo, y ocasionó no solo una condena en costas al Estado español, sino que ha provocado un cambio en la legislación que ahora concibe como personal al ISD, ya lo administre el estado o las comunidades autónomas, amén que el fallo señalado, permite a quienes no gozaron de los beneficios que ofrecían las normas de las comunidades autónomas, solicitar la devolución de lo pagado al Estado español.³⁶

Por tanto, a nuestro parecer, el tributo sobre sucesiones y donaciones debería revestir un carácter personal, de tal forma que se consideren deducciones y rebajas que corresponden al beneficiario en atención a su parentesco, edad, condición personal y otras deferencias que contemplen las diversas legislaciones en su diseño.

1.4.3. Progresivo o regresivo

En nuestro criterio, la tendencia deseable de un tributo directo es hacia la progresividad, ya que esta noción va asociada definitivamente con la de redistribución de la riqueza, por cuanto se establece mayor gravamen para quien tiene más capacidad contributiva.

Para conceptualizar en lo que consiste la proporcionalidad y la progresividad nos parece acertado atender las palabras del profesor Ramón Valdés Costa, que nos dice que:

Impuesto *proporcional* es el que mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada. *Progresivo* es aquel en que la relación de cuantía del impuesto, respecto al valor de la riqueza gravada, aumenta a medida que aumenta el valor de ésta. En la forma corriente de aplicación actual, podemos decir que el impuesto proporcional es el que tiene una alícuota única y el impuesto progresivo es aquel cuya alícuota aumenta a medida que aumenta el monto gravado.³⁷

³⁶ Sala Segunda del Tribunal de Justicia de la Unión Europea contra el Reino de España, Sentencia de 3 de septiembre del 2014.

³⁷ Ramón Valdés Costa, “Curso de Derecho Tributario”, tercera edición (Buenos Aires: Editorial Temis, 2001), 134-135.

Estas nociones de proporcionalidad y progresividad toman vida al trasladarse a las legislaciones, y en este sentido, es preciso acotar que cada estado diseña sus tributos de acuerdo al esquema fiscal que se ha planteado. Al revisar en la imposición materia de nuestro estudio, encontramos en estudios de legislación comparada, que en países de derecho codificado se tiende a la progresividad, mientras que en países de derecho consuetudinario se aplica más bien porcentajes, un estudio del Ministerio de Economía de Argentina, establece que:

Los países que tienen su legislación basada en el derecho codificado suelen aplicar un Impuesto a la Herencia (cuota hereditaria), a partir del cual intentan incentivar una redistribución más igualitaria del patrimonio del causante a través de la progresividad en la alícuota. Mientras que los países que se rigen por el derecho consuetudinario, en general gravan la trasmisión a través de un Impuesto al Patrimonio Hereditario.³⁸

En el mismo sentido, un artículo de origen chileno afirma que:

En general, en el derecho comparado la regulación positiva de los impuestos a las herencias ha adoptado un esquema de tasas progresivas. Así ocurre por ejemplo en la regulación alemana, francesa y estadounidense (antes de la reforma del año 2001, en la que se estableció una disminución progresiva de la tasa del impuesto hasta llegar a cero el año 2010).³⁹

Debemos considerar que nuestra propia legislación ha procurado un diseño progresivo del gravamen,⁴⁰ incluso antes de la Constitución del año 2008,⁴¹ en la que se consagra como principio constitucional del régimen tributario la progresividad, de manera que, conforme se analizará en el segundo capítulo más ampliamente, a partir de la legislación del año 2007 aplica una tabla de tarifas,⁴² que lo vuelve progresivo, mientras que anteriormente era considerado proporcional.⁴³

³⁸ Ministerio de Economía, Argentina, “Cuadernos de Economía”, 13.

³⁹ Francisco Saffi, “El impuesto a las herencias como una institución de justicia”, Centro de Estudios Públicos, No. 126, 2012.
http://www.cepchile.cl/1_5080/doc/el_impuesto_a_las_herencias_como_una_institucion_de_justicia.html#.VII5eCv0e8A. Consulta: 16 de septiembre de 2015.

⁴⁰ Existen diversas técnicas para procurar la progresividad de un impuesto, “las más utilizadas y estudiadas son: la progresión por categorías, progresión por grados, progresión por deducción en la base y progresión continua. Cfr. Daniel Romo Rodríguez, “Alcance y Efectos de la Introducción del Principio de Progresividad en el sistema constitucional tributario ecuatoriano, a partir de la Constitución del 2008” (Tesis de grado de abogado, Universidad San Francisco de Quito USFQ, Quito, 2009), 58.

⁴¹ Constitución de la República de Ecuador, RO 449 (20 de octubre de 2008), artículo 300.

⁴² Ecuador, Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria. En Registro Oficial Suplemento 242 (29 de diciembre de 2007). En adelante referida también como LRET. Esta ley, reformó entre otras a la LORTI, e introdujo la tabla de tarifas (progresiva) para el importe del impuesto a la renta de ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, que empezó a regir desde 2008, en el artículo 36 el literal d).

⁴³ En la Ley de Régimen Tributario de 1989 se estableció una tarifa única de 10% sobre el excedente de cinco millones de sucres (en ese tiempo era el equivalente a cinco mil dólares americanos), la misma que

En atención a lo dicho, el impuesto en estudio, es progresivo, no solo por la propensión de las legislaciones a diseñar este gravamen con aplicación de tarifas o escalas progresivas ascendentes de acuerdo al incremento patrimonial recibido por el sujeto pasivo, sino además de consideraciones respecto a la relación de parentesco entre el causante y sus herederos o legatarios en el caso de las herencias.⁴⁴

1.4.4. Instantáneo, permanente o periódico

Generalmente los impuestos cuyo hecho imponible es más bien simple, esto es, producido por un acto único, suelen entenderse como instantáneos; a diferencia de aquellos en los que el hecho imponible es constante y repetido sin interrupciones, que se conocen como permanentes; mientras que, aquellos cuyo hecho generador es complejo y por ello, requieren que termine un ciclo, por ejemplo el ejercicio fiscal anual, o se realicen o integren todos los elementos que componen el hecho imponible para que se produzca el devengo,⁴⁵ son concebidos como periódicos.

Autores como Juan Martín Queralt⁴⁶ y José Pérez de Ayala⁴⁷ señalan que el impuesto sobre sucesiones y donaciones es instantáneo,⁴⁸ por cuanto el incremento patrimonial se produce inmediatamente después de suscitado el hecho imponible, que es la muerte del causante, en el caso de las sucesiones, o efectuado el acto jurídico como es en las donaciones.

En este sentido, consideramos que el impuesto a las herencias, legados y donaciones es un impuesto de *devengo instantáneo*, puesto que la obligación tributaria nace al producirse el hecho generador que, en este impuesto es un solo acto, ya sea el recibir una herencia, un legado o una donación. No debemos dejar de observar, sin

con la Ley de Reforma Tributaria de 2001 se rebajó a 5% sobre el exceso de la fracción básica no gravada del impuesto a la renta de personas naturales. Sobre este tema se tratará en el capítulo segundo de este estudio.

⁴⁴ Como ejemplo de lo señalado, tenemos que en Chile se grava mediante una tabla que contempla una escala progresiva y grados de parentesco, partiendo de una base desgravada. Ley 16.271, Diario Oficial (30 de mayo de 2000), artículo 2.

⁴⁵ El devengo puede concebirse como “el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.”, según lo señala el artículo 21 de la Ley General española, citado por Juan Martín Queralt, “Curso de Derecho Financiero y Tributario” (Madrid: Tecnos, 2005), 254.

⁴⁶ Juan Martín Queralt et al., “Hecho Imponible y Estructura de la Relación Tributaria, Curso de Derecho Financiero y Tributario” (Madrid: Editorial Tecnos, 2005), 646

⁴⁷ José Luis Pérez de Ayala et al., “Fundamentos de Derecho Tributario” (Madrid: Dyckinson, 2009), 335.

⁴⁸ Juan Martín Queralt señala que “*Instantáneos* son aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho se agota, por su propia naturaleza, en un determinado período de tiempo.”

embargo, que el tema del devengo en este impuesto puede conllevar ciertos aspectos inherentes al momento mismo en que se produce la transferencia de dominio del patrimonio, que, en herencias y legados puede coincidir ya sea con la muerte del causante, la delación o incluso después como al producirse la aceptación de la sucesión,⁴⁹ o, en el caso de donaciones, cuando se efectúa el acto o contrato respectivo.

1.4.5. Nacional o seccional

Los impuestos pueden ser nacionales o locales: ya sea municipales, distritales o departamentales, esto último, dependiendo de la división política de cada Estado. Los impuestos nacionales son aquellos que regula, gestiona y recauda el Estado central, mientras que los impuestos locales son aquellos en los que, en virtud de la tendencia hacia la autonomía fiscal para gobiernos locales, los gobiernos distritales, provinciales, departamentales o municipales están encargados de una o varias funciones inherentes al aspecto tributario de un impuesto en particular, si es que el Estado central ha cedido la gestión y/o la recaudación.

El impuesto a las herencias, legados y donaciones puede concebirse ya como impuesto nacional, ya como local o incluso coexistir ambos, a manera de ejemplo de esto último, nos parece adecuado advertir que en los Estados Unidos de América coexisten tanto un impuesto federal cuanto impuestos locales de algunos estados.⁵⁰

Asimismo, es factible que el Estado central ceda la recaudación o incluso la gestión a los gobiernos locales, como encontramos en España, en cuya legislación, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –ISD–, fue cedido por el Estado español a las comunidades autónomas en 1987, lo que implicó conceder además a éstas la gestión y recaudación en sus territorios respectivos; hasta finalmente en 1996 ceder incluso las competencias normativas.⁵¹

Adicionalmente, algo relevante que cabe destacar en este punto, es que no obstante lo dicho, la legislación española contempla que el Estado nacional recaude aquello que tributan por obligación real los no residentes en territorio español⁵²,

⁴⁹ Sobre la muerte del causante, la delación y aceptación de la herencia y legados, y el momento en que se producen se estudiará más extensamente en el capítulo segundo de esta investigación.

⁵⁰ Ministerio de Economía, Argentina, “Cuadernos de Economía”, 17.

⁵¹ Pérez Royo, “Curso de Derecho Tributario”, 566- 568.

⁵² España, BOE 313:50384: 31-dic-2001, artículo 24 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre de 2001. Por esta Ley se regularon las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las

mientras que las comunidades autónomas reciben lo que tributan por obligación personal los residentes en España.⁵³

Encontramos que en Argentina, la recaudación del Impuesto sobre Transmisiones Gratuitas de Bienes, por sus siglas ITGB, pertenece a las provincias y no al Estado Central.⁵⁴

Mientras que, en legislaciones como la ecuatoriana,⁵⁵ colombiana⁵⁶ y chilena,⁵⁷ apreciamos que el diseño es de impuesto nacional, administrado por el Estado central, sin participación de los gobiernos locales. Respecto a nuestra normativa, el autor Juan Paz y Miño señala que “Hay impuestos nacionales, es decir, obligatorios ante el Estado central, como los que se cobra sobre las rentas, al valor agregado (IVA), a los consumos especiales o a las herencias, legados y donaciones;...”⁵⁸

No resulta por tanto, categórico el establecer el impuesto sobre herencias, legados y donaciones como nacional,⁵⁹ aunque en la generalidad de los países estudiados lo hayamos percibido como tal, puesto que en otras legislaciones, como hemos indicado, sea gestionado y recaudado a nivel local, lo que nos lleva a concluir que esta clasificación de nacional o local dependerá del diseño fiscal que cada Estado establezca respecto del gravamen.

comunidades autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía. El artículo en referencia, trata sobre el alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁵³ En virtud de la existencia de esta diferenciación entre residentes y no residentes y la obligación personal para los unos, con consiguientes rebajas, y real para los otros, sin contemplar ninguna reducción fiscal, como se señaló en una anterior nota al pie, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, mediante sentencia dictada el 3 de septiembre de 2014, ha establecido que el Reino de España ha incumplido con normas del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –TFUE, ha discriminado entre residentes y no residentes y ha afectado la libre circulación de capitales.

<<http://www.rtve.es/noticias/20140903/tribunal-justicia-ue-declara-ilegal-impuesto-espanol-sucesiones-donaciones/1004780.shtml>>

⁵⁴ Ministerio de Economía, Argentina, “Cuadernos de Economía”, 31.

⁵⁵ Ecuador, LORTI, artículo 3, en el que se establece que (en el impuesto a la renta) el sujeto activo es el Estado.

⁵⁶ Colombia, Estatuto Tributario, artículo 1.

⁵⁷ Chile, Ley 16.271. Artículo 1.

⁵⁸ Juan J. Paz y Miño Cepeda, “Historia de los Impuestos en el Ecuador, Visión sobre el régimen impositivo en la historia económica nacional”, 1ª. Edición digital, (SRI-CEF-PUCE: Quito, 2015), 44. <http://puce.the.pazymino.com/JPYM-HISTORIA_DE_LOS_IMPUESTOS_EN_ECUADOR-Quito-JunJul2015.pdf>. Consulta: 1 de octubre de 2015.

⁵⁹ Jerónimo Roca, “Tributación Directa en Ecuador”, 17. El autor nos refiere que los impuestos al patrimonio que cobra el Gobierno Central en Ecuador son tres: el impuesto a los vehículos motorizados; el impuesto sobre herencias, legados y donaciones; y el impuesto a las tierras rurales.

1.4.6. Otras clasificaciones

Otra clasificación que, a nuestro criterio reviste cierta relevancia, es aquella que distingue un impuesto como subjetivo u objetivo. Recordemos que al referirnos a la naturaleza personal de un tributo, señalamos que se atiende a particularidades o situaciones propias de la persona, lo que implica también, que tiene un carácter subjetivo, que provoca que en esta virtud se estipulen determinados deducibles, rebajas o exenciones.⁶⁰ En este sentido, consideramos que el impuesto en estudio es subjetivo puesto que en su cuantificación inciden situaciones particulares de las personas, siendo relevantes las rebajas por edad de los obligados o su grado de parentesco.

1.5. Elementos esenciales del tributo

En este apartado se tratará sobre los elementos que permiten configurar, identificar y cuantificar el tributo en estudio, como son: el hecho generador, la cuantificación, los sujetos activo y pasivo y las exenciones.

1.5.1. Hecho generador

Para que surja la obligación tributaria que conmina al contribuyente a cumplir determinadas obligaciones respecto de un gravamen impositivo en particular, debe haberse realizado el presupuesto de hecho que previamente fue determinado en la ley, solo así, producido el hecho generador, nace la obligación tributaria.⁶¹

Es reconocido en la doctrina, el concepto de hecho imponible que parte de reconocer que existe, por mandato de la ley, una circunstancia que al verificarse, conduce a la obligación tributaria, este presupuesto legal es el hecho imponible. Dino

⁶⁰ Juan Martín Queralt, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, 646. Se refiere al ISD como subjetivo, y en general, respecto a la esta clasificación destaca que “Impuestos subjetivos son aquellos en los que el elemento subjetivo del hecho imponible –las circunstancias personales del sujeto pasivo- es tenido en cuenta en el momento de cuantificar el importe de la deuda tributaria. Impuestos objetivos son aquellos en los que las circunstancias personales del obligado al pago no son tomadas en consideración en el momento de cuantificar el importe de su deuda”. Y añade que no debe confundirse un impuesto subjetivo con uno personal, aunque con frecuencia coincidan, puesto que sucede que determinados impuestos reales como aquel sobre las actividades económicas, revistan cierta dosis de subjetividad al cuantificar su importe, por considerar incentivos fiscales para ciertas actividades empresariales, profesionales o artísticas.

⁶¹ Ecuador, Código Orgánico Tributario, ROS 544 (9 de Marzo del 2009). Este código hace varias referencias respecto a la necesidad de que se verifique el hecho generador previsto en la ley para que exista y nazca la obligación tributaria: artículos 5, 16 y 18. En adelante se citará este código como Código Tributario o CT.

Jarach, puntualiza que: "...la obligación tributaria en general y la impositiva en particular se parecen a todas las otras obligaciones legales, cuyo nacimiento siempre es subordinado a la verificación de un hecho jurídico, [...]".⁶²

Para comprender el hecho imponible que da lugar al tributo estudiado, se analizarán los dos elementos fundamentales que cimientan su estructura: el *elemento objetivo* con los aspectos espacial, temporal y cuantitativo, y el *elemento subjetivo*; los que son previstos por la ley y que, como se ha señalado, configuran el nacimiento de una obligación tributaria.

a) Elemento objetivo

En este impuesto se puede señalar que hace relación con la obtención de riqueza por parte de una persona,⁶³ en este caso a título gratuito, en particular, por el hecho de recibir un acrecimiento patrimonial proveniente de herencias, legados o donaciones y que en otras legislaciones y en la nuestra históricamente también, puede provenir de actos jurídicos a título gratuito como una indemnización, el cobro de un seguro (cuando el beneficiario no es el asegurado) o la constitución de determinados derechos como uso, usufructo, renta, condonación de deudas, o incluso de la renuncia de derechos.

A manera de ejemplo, en España, otros negocios jurídicos gratuitos que tributan como donación, son la condonación de deuda, la renuncia de derechos a favor de determinada persona, el desistimiento o allanamiento en juicio o arbitraje a favor de la otra parte, la transacción que resulte en renuncia, desistimiento o allanamiento. Se distingue en cambio las donaciones con causa onerosa o remunerativa y solamente tributarían como donación si es que exceden la contraprestación.⁶⁴

Respecto al acrecentamiento patrimonial recibido, en el caso de herencias, legados y donaciones, se debe precisar que deviene de la transmisión a título gratuito de bienes muebles e inmuebles, así como derechos. Mientras que en el caso de otros actos,

⁶² Dino Jarach, "El Hecho Imponible, Teoría General del derecho tributario sustantivo" (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982), 73.

⁶³ Ramón Valdés Costa, "Curso de Derecho Tributario", 327. De acuerdo a este autor, "[el elemento objetivo consiste en] la descripción del hecho gravado o elemento material de características variables que pueden agruparse en tres clases: posesión, obtención o utilización de una riqueza como gasto, cuyo eventual acaecimiento implica el nacimiento de la obligación".

⁶⁴ Pérez Royo et al., "Curso de Derecho Tributario", 571. El autor hace referencia a la legislación española, específicamente al artículo 12 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones – RISD–.

deviene de la renuncia o constitución de derechos, también a título gratuito, que hace una persona a favor de otra y que provocan el incremento en el patrimonio.

Dentro del elemento objetivo, es necesario analizar también si el hecho generador de este impuesto es simple o complejo:

Cuando el hecho imponible se refiere a un hecho o acto aislado estamos frente a un tributo que podemos denominar simple, como el impuesto de sellos o de timbre por la formalización de un contrato o el impuesto sobre las propiedades inmuebles y similares. En otras ocasiones, el hecho imponible es de naturaleza compleja, porque él se conforma mediante la adición –y también sustracción– de diferentes elementos. Es el caso del impuesto sobre la renta personal [...].⁶⁵

Conforme lo planteado en este estudio, si se sostiene que el impuesto a las herencias, legados y donaciones es un impuesto independiente y distinto del impuesto a la renta, el hecho generador es más bien simple, consistente en un solo acto que al producirse, genera en forma instantánea la obligación tributaria; si por el contrario, se sostiene que el gravamen es parte del impuesto a la renta, y los ingresos realmente se integraran a la renta de capital y trabajo, sería solamente uno de los varios presupuestos que conforman un hecho imponible complejo característico de la imposición a la renta.

b) Aspecto espacial

Hace relación con la delimitación geográfica en la que se aplican las normas tributarias. Es posible que se graven únicamente los acrecentamientos patrimoniales recibidos por los beneficiarios de herencias y legados que básicamente son asignaciones de naturaleza sucesoria, así como percibidos en virtud de actos como donaciones, renuncia o constitución de derechos a favor de un beneficiario, pero exclusivamente de bienes situados en el territorio del Estado que impone dicho gravamen, independientemente de si el beneficiario es nacional, residente o no residente del mismo. Sin embargo, algunas legislaciones como la española y la nuestra, gravan el incremento que reciben los residentes en su territorio, aun si los bienes se encuentran en el exterior.

⁶⁵ Schindel, “Concepto y Especies de Tributo”, 581.

c) Aspecto temporal y devengo

Como se ha señalado en líneas anteriores, y esta vez en palabras del profesor Ramón Falcón y Tella, “El devengo es el momento en que se entiende, por disponerlo así la Ley, realizado el hecho imponible”⁶⁶. De su parte, Juan Martín Queralt nos dice sobre el tema:

El devengo es, en primer lugar, una referencia temporal, una acotación o un instante precisos en el que tiene lugar ciertos efectos jurídicos. Por eso, en segundo lugar, también el devengo se identifica con tales efectos jurídicos, que son, en una palabra, el nacimiento de la obligación tributaria principal. En cuanto a obligación legal que es esta última, no puede producirse su nacimiento sino conforme al mecanismo propio de este tipo de obligaciones, es decir, la verificación de su presupuesto de hecho generador señalado por la ley [...].⁶⁷

Entonces, tenemos entre las características de este tributo, que el hecho generador que lo configura es de aquellos denominados instantáneos en los que, realizado el presupuesto estipulado por la ley surge la obligación tributaria. En el caso de las herencias y legados, la obligación tributaria surge al fallecer una persona, momento en que se entiende producida la delación, que es por lo general la que marca el nacimiento, y en el caso de donaciones, al otorgarse el acto o contrato.

Nuestra legislación establece que en el caso de herencias y legados, el devengo se produce al mismo tiempo que la delación, que en sí constituye el hecho generador;⁶⁸ mientras que para las donaciones, el hecho generador lo constituye el acto o contrato por el cual transfiere el dominio.⁶⁹

Al señalar que el impuesto en estudio es de devengo instantáneo, se puede afirmar que una vez más se separa el impuesto en estudio del impuesto a la renta, el que en contraposición, es más bien periódico ya que requiere del transcurso del tiempo y la finalización de un período para establecer si ha ocurrido la *hipótesis legal*.⁷⁰

⁶⁶ Ramón Falcón y Tella, “Devengo y Determinación de la norma aplicable en la Nueva Ley General Tributaria” (Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 2004), 34.

⁶⁷ Juan Martín Queralt et al., “Hecho Imponible y Estructura de la Relación Tributaria, Curso de Derecho Financiero y Tributario”, 254.

⁶⁸ Ecuador, CC., artículo 998. La delación de una asignación es el actual llamamiento de la ley a aceptarla o repudiarla, lo que sucede al momento de fallecer la persona de cuya sucesión se trata, si el heredero o legatario no es llamado condicionalmente; o en el momento de cumplirse la condición, si el llamamiento es condicional. En cuanto a las asignaciones, están definidas en el artículo 995. En adelante se cita a este código como CC.

⁶⁹ Ecuador, CC., artículo 1402. En esta norma consta la definición de donación entre vivos como: un acto por el cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona, que la acepta.

⁷⁰ Ramón Valdés Costa, “Curso de Derecho Tributario”, 330.

En el capítulo segundo de este estudio, se atiende a la normativa ecuatoriana respecto al nacimiento de la obligación tributaria en virtud de este impuesto, sin embargo, como se señala al tratar el tema del devengo, la doctrina y la legislación nacional e internacional por norma general, han coincidido en establecer que el devengo, en caso de herencias, se produce al deferirse la misma, sin que medie aceptación por parte de los herederos.⁷¹ Salvo en el caso de asignaciones condicionales, en las que se entiende se produce el devengo al momento de cumplirse la condición.

Sobre esto último, José Luis Pérez de Ayala al explicar el elemento temporal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la legislación española apunta:

El art. 24 LISD adopta un criterio instantáneo al establecer el devengo del impuesto el día del fallecimiento del causante o el de la celebración del contrato de transmisión inter vivos; no es necesario esperar, por tanto, *a la aceptación* de la herencia o de los bienes donados por el heredero o donatario respectivamente. Por último, además se establece que en aquellos casos de existencia de una condición suspensiva o cláusula similar, el impuesto se devengará el día que desaparezca ésta.⁷²

Por consiguiente, a nuestro entender, técnicamente el hecho generador en sucesiones debería establecerse con la delación o llamado que hace la ley a los herederos, que, como se ha dicho coincide con el momento de la muerte del causante, sin que sea necesario que se espere que los herederos o legatarios acepten su asignación, salvo el caso de condición suspensiva, en la que deberá primero cumplirse; mientras que en donaciones, nos parece acertado que el hecho generador se produzca al realizarse el acto o contrato por el que se transfiere el dominio de bienes o derechos.

1.5.2. Cuantificación del tributo

En este apartado, haremos mención de la forma en que se establece la cuantía y valores a pagar en virtud del impuesto cuyo estudio nos ocupa. El enfoque que pretendemos parte desde la realización del hecho imponible, la determinación de la base

⁷¹ En el capítulo segundo de este estudio constan las referencias completas respecto a lo señalado. Es importante considerar que tanto en la Ley de Impuesto Sobre las Herencias, legados y donaciones de 1986, cuanto en las reformas introducidas al Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno de 1994, se estableció que el hecho generador se producía por la delación y aceptación de la herencia, entendiéndose, de manera por lo demás desafortunada, que necesariamente se producían en un mismo momento. En el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno del 2001 se estableció que el hecho generador se producía por la aceptación de la herencia. Del mismo modo, en el Proyecto de Ley para evitar la elusión del impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones, se vuelve a plantear que el hecho generador en sucesiones se produzca por la aceptación expresa o tácita del heredero.

⁷² José Luis Pérez de Ayala et al., “Fundamentos de Derecho Tributario” (Madrid: Editorial Dykinson, 2009), 339.

imponible, a la que se arriba al establecer los ingresos percibidos efectivamente por los herederos, legatarios o donatarios, y restar de ellos las deducciones, cargas y deudas que corresponden, establecida la cual se aplicaría la tabla progresiva o tarifa proporcional que corresponda, según el diseño que la legislación de un Estado haya previsto, para arrojar el valor del impuesto causado que deberá satisfacer el obligado.

Dicho así resulta sencillo, no obstante, la normativa puede resultar discordante en cuanto a señalar el momento en que se produce el hecho generador y en establecer el incremento o ingreso efectivo.

En cuanto a la descripción del hecho imponible, es importante distinguir las adquisiciones sucesorias (herencias y legados) de las donaciones y otros actos. En las primeras, se considera que se ha producido el hecho generador el momento mismo de la delación, que a su vez se produce al momento del fallecimiento, aunque también podría considerarse que en caso de una sucesión condicional, se produce una vez cumplida la condición.⁷³ Mientras que en las donaciones, el hecho generador se produce al efectuarse el acto o contrato que transmite el dominio.⁷⁴

Autores como el argentino Fernando Seppi señalan que “en el caso de la gravación sobre las herencias, la fecha más pertinente sería cuando el sujeto beneficiado toma posesión efectiva sobre la porción heredada.”⁷⁵ En cuanto a las donaciones, el hecho generador se produce el momento en que se realiza el acto o contrato que da lugar a la transferencia de dominio.

Además del hecho generador que se ha descrito en sucesiones y donaciones, se debe añadir aquellos bienes y derechos que por presunción se añaden a los ingresos a título gratuito que obtienen los beneficiarios pero que en apariencia provienen de otros actos o negocios jurídicos, y que de otra forma eludirían o evadirían el gravamen, como por ejemplo, aquellas transferencias que son propiamente donación, pero en la práctica

⁷³ Es preciso considerar que en materia sucesoria, estaríamos frente a una sucesión condicionada si la asignación es testamentaria. La norma define la asignación condicional como aquella que depende de un suceso futuro e incierto, de manera que, según la intención del testador, no valga la asignación si el suceso positivo no acaece o si acaece el negativo. Ecuador, C.C., artículo 1098.

⁷⁴ Ecuador, LORTI, artículo 36, RLORTI, artículo 55. Nótese que la ley se refiere a la delación y el reglamento al fallecimiento, y, si bien por lo general coinciden, son instituciones diversas.

⁷⁵ Seppi, “Consideraciones acerca de la imposición sobre herencias y donaciones”, 10.

se ha celebrado un actos jurídicos de distinta naturaleza, como es la compra venta entre ascendientes y descendientes.⁷⁶

En lo referente a las presunciones y la forma de contrarrestar la evasión fiscal, el profesor Dino Jarach, destaca:

Las partes son libres de hacer los negocios que quieren, con las formas jurídicas que les parezcan más oportunas; de cualquier manera la validez de los negocios es problema del derecho civil; el derecho tributario debe determinar únicamente, respecto a cualquier negocio concluido, bajo qué presupuesto legal recae la relación. Como es indiferente para el derecho civil el régimen impositivo al cual los negocios estén sometidos, de la misma manera es indiferente para el derecho impositivo la libertad de las partes o la autonomía de la voluntad privada, la licitud o ilicitud de los negocios. Decisiva es siempre y solamente la relación económica que constituye el presupuesto de hecho del impuesto.⁷⁷

De igual forma comenta José Luis Pérez de Ayala, al referirse al diseño del ISD en España y las normas que persiguen reintegrar al ámbito del impuesto bienes que se han entregado a través de títulos como contratos, condonación de deuda o renuncia de derechos, en este sentido, señala que se establecen determinadas presunciones legales que vienen a completar el hecho imponible, y respecto a estas “excesivas precauciones”, advierte que son *iuris tantum* y admiten prueba en contrario, para mitigar las reglas demasiado estrictas.⁷⁸

Establecido el hecho generador, se constituye la base imponible que se conforma de los bienes y derechos a la que se restarán cargas, deudas y gastos deducibles.⁷⁹

Las cargas, deudas y gastos deducibles están establecidos por la normativa. La doctrina precisa con puntualidad lo que debe considerarse como cargas y deudas, y las distingue entre sí, y respecto a los gastos deducibles, de esta forma nos indica:

En cuanto a las *cargas* sólo se tendrán en cuenta las que se establezcan directamente sobre los bienes y disminuyan realmente su valor o capital, como los censos y pensiones.

Por lo que respecta a las *deudas* sólo se admiten las que el causante deje contraídas y consten en documento público o privado oponible a terceros, admitiéndose en todo caso las tributarias y las adeudadas a la Seguridad Social.

⁷⁶ En nuestro país el proyecto de ley que pretende reformar el impuesto a la renta sobre herencias legados y donaciones, denominada “Ley para evitar la elusión del impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones”, incorpora presunciones más extremas respecto a fideicomisos sobre las cuales se hará referencia en el capítulo segundo.

⁷⁷ Dino Jarach, “El hecho imponible, Teoría general del derecho tributario sustantivo”, tercera edición, (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982), 155-156.

⁷⁸ José Luis Pérez de Ayala et.al., “Fundamentos de Derecho Tributario”, 337-338.

⁷⁹ La base imponible, “... estará constituida por el valor de los bienes y derechos percibidos por cada heredero, legatario o donatario, menos la parte proporcional de las deducciones atribuibles a este ingreso mencionadas en este reglamento.” Ecuador, RLORTI, artículo 59.

Son *gastos deducibles* los de entierro, última enfermedad y de litigios que sean en interés común de todos los sucesores.⁸⁰

En el caso de las donaciones, en nuestro criterio, la base imponible debería admitir deducciones referentes a deudas existentes directamente sobre el bien materia de la donación, que se trasladen por el mismo acto al donatario, por citar un ejemplo de lo señalado, en el caso de la donación de un vehículo prendado, el valor del préstamo que cauciona tal prenda sería deducible del valor del bien, siempre que el beneficiario asuma su pago.⁸¹

En cuanto a la tarifa aplicable, que, al menos en lo que a nuestra normativa se refiere, se aplica un tarifa en base a una tabla progresiva.⁸²

Hemos señalado en este mismo capítulo, que lo deseable es que se aplique una tarifa de escala progresiva, que contenga además una base gravada ya con tarifa 0% o desgravada, que permita verificar el cumplimiento del principio de capacidad contributiva de los obligados con este gravamen.

1.5.3. Elemento subjetivo

Es también la ley la llamada a determinar las partes de la relación jurídico-tributaria,⁸³ esto es, el sujeto activo y el sujeto pasivo.

El *sujeto activo*, en este tributo, es por lo general el Estado, aunque en algunos países, se ha dejado en manos de gobiernos locales como en el caso de España, donde tanto el Estado central cuanto las comunidades autónomas se constituyen como sujeto activo; el primero, de lo recaudado de personas no residentes en el país, y las comunidades autónomas, a quienes el Estado central cedió la regulación y recaudación

⁸⁰ Juan Martín Queralt et al., “Hecho Imponible y Estructura de la Relación Tributaria”, 649

⁸¹ En nuestra normativa no encontramos deducciones que fueren aplicables a las donaciones en este sentido, ya que en el artículo 57 del reglamento a la LORTI, se establecen taxativamente las deducciones admisibles, y ninguna es aplicable a donaciones, solamente a sucesiones.

⁸² En el Ecuador, la primera propuesta de reforma al impuesto a la renta de ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones que, conforme ha quedado apuntado, la Comisión de lo Económico de la Asamblea Nacional se inhibió de tramitar, preveía el aumento de la base imponible con tarifa 0%, puesto que, estableció un primer rango que partía de \$35.400,00 dólares (equivalente a 100 salarios básicos unificados), mientras que, la base que rige actualmente para el año 2015, según la Resolución del Servicio de Rentas Internas vigente para este año, establecía una base de \$68.880,00 (sin dejar de lado la consideración de que la primera tabla progresiva partió en el año 2008 de \$50.000,00m y que esta iba aumentando anualmente según el índice de precios al consumidor fijado por el INEC).

⁸³ Giannini, citado por Valdés Costa, “Curso de Derecho Tributario”, 193. Refiere el autor, que el elemento subjetivo “consiste en una determinada relación, de hecho o jurídica, en que debe encontrarse el sujeto pasivo del impuesto con el elemento objetivo o material.”

de lo que corresponde a personas residentes en ese país, dentro de sus respectivos territorios.

El *sujeto pasivo*, en la concepción más moderna de este impuesto, el sujeto pasivo es el heredero o legatario en la sucesión mortis causa, el donatario en las donaciones, o el beneficiario en otros actos, en resumen, el que efectivamente ha recibido un incremento patrimonial.

Se ha referido en líneas anteriores, que el impuesto a las herencias puede adoptar dos modalidades básicamente: la más moderna, que es el impuesto sobre las hijuelas o lo efectivamente recibido por el heredero, en el que el sujeto pasivo es cada beneficiario por lo que recibe como incremento en su patrimonio de tal forma que no hay dificultad en especificar así al sujeto pasivo; y la modalidad en la que se grava al acervo, haber hereditario o caudal relicto en su totalidad, misma que es menos frecuentemente adoptada en la actualidad por las legislaciones y en la que se grava a la sucesión indivisa en sí⁸⁴ y presenta ciertas dificultades al momento de determinar al sujeto obligado, ya que correspondería al responsable de la herencia yacente, una vez que haya sido nombrado, designado o posesionado, dependiendo el caso, llámese curador, administrador o albacea con tenencia de bienes.⁸⁵

Respecto a las modalidades que puede adoptar este impuesto y el sujeto pasivo correspondiente, el autor argentino Luis Omar Fernández señala al comentar la reintroducción del mismo en la legislación tributaria argentina: “Habitualmente en el impuesto a las hijuelas, los sujetos son los causahabientes y en el impuesto a las transmisiones a título gratuito, los donatarios. Por su parte, en el impuesto al caudal relicto es sujeto la propia sucesión indivisa.”⁸⁶

En cuanto a si el sujeto pasivo es persona natural o jurídica, se grava más bien a las personas físicas con este tipo de impuesto, en gran medida en razón que todo ingreso que perciben las personas jurídicas se grava más bien con el impuesto a la renta y, por otro lado, se entiende que no todas las personas físicas están obligadas a declarar

⁸⁴ Sin que implique confundir el impuesto a las herencias, legados y donaciones en cuanto a la modalidad que grava al caudal relicto o acervo hereditario con el impuesto a la renta que grava a las sucesiones indivisas, este último es deviene por que la sucesión es en sí un capital que genera ingresos en un ejercicio económico determinado y debe tributar dichas rentas.

⁸⁵ CC. artículos 1263 regulan lo referente a herencia yacente, 1293 y siguientes sobre albaceazgos y 502 a curadurías.

⁸⁶ Fernández, “Sobre el Impuesto a las Herencias”, 76

impuesto a la renta, por lo que resulta más efectivo gravar el acrecentamiento patrimonial gratuito por un impuesto diverso al de renta.

En legislaciones como la española se aplica el Impuesto a las Sucesiones y Donaciones –ISD– solo a las personas físicas y se considera complementario del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas –IRPF–; mientras que cualquier sucesión o donación y otros ingresos extraordinarios que reciban a título gratuito las personas jurídicas se grava mediante el Impuesto de Sociedades –IS–.⁸⁷

Es posible también que se grave con este impuesto a personas naturales y jurídicas indistintamente, como se ha concebido en nuestra legislación y en otras como Bolivia y Colombia, como veremos en los capítulos segundo y tercero de este estudio, lo que parece abonar a la concepción de este impuesto como uno independiente de aquel a la renta.

1.5.4. Exenciones

Por lo general son muy limitadas las exenciones contempladas para el impuesto en estudio, conforme se ha explicado anteriormente. En algunas legislaciones, situaciones personales del beneficiario respecto del causante o el donante dan derecho a rebajas o a que se considere una exención, como en nuestra legislación, en la que se ha establecido una para lo percibido por los hijos del causante que fueren menores de edad o aquellos que tuvieren una discapacidad.⁸⁸

En la Exposición de Motivos de la actual ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –ISD– de España, se señala que la tendencia a la personalización del tributo tiene su personal manifestación en la supresión de exenciones, adicionalmente, en el caso de las personas jurídicas se constituyen en un supuesto de no sujeción, en razón que tributan el impuesto de sociedades –IS– y por tanto sus incrementos patrimoniales son gravadas por el impuesto a la renta.

⁸⁷ España, Ley 29/1987, de 18 de diciembre, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En BOE número 303 de 19 de diciembre de 1987. En la Exposición de Motivos se señala respecto al sujeto pasivo: “En orden a la delimitación del tributo se destaca que el mismo se configura como un gravamen cuyo sujeto pasivo es la persona física; de ahí que los incrementos gratuitos obtenidos por Sociedades y Entidades Jurídicas se sometan al Impuesto sobre Sociedades, quedando de esta forma coordinado el tributo con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de modo que determinadas adquisiciones, en lugar de tributar por este impuesto, lo hacen por el de Sucesiones y Donaciones, cuyo carácter especial con respecto al general queda así resaltado.”

⁸⁸ LORTI, artículo 36 literal d). Para que califique la discapacidad y opere la rebaja, debe ser de al menos 30%, según la calificación del CONADIS.

De lo tratado en este capítulo primero, podemos destacar al menos tres cuestiones: la primera, la carga tributaria a la que están sujetos los ingresos o acrecentamiento patrimonial proveniente de herencias, legados y donaciones, se grava, dependiendo del concepto que admita cada Estado, ya sea con impuesto a la renta si se considera dicho ingreso una renta; impuesto complementario, si lo que se pretende es cerrar el círculo y gravar aquello que pudo haberse eludido, o con un impuesto independiente, si se parte de que lo gravado no conforma una renta y más bien se grava directamente el incremento en el patrimonio. Sin que resulten equívocas ninguna de estas concepciones.

La segunda, el fundamento en que basan generalmente los países considerados como de renta media, que mantienen este gravamen, suele asentarse en la necesidad de ejecutar políticas de redistribución de la riqueza, y, en virtud del exiguo ingreso que se obtiene, apenas puede afirmarse que este impuesto persiga un afán recaudatorio.⁸⁹ Entre los países denominados de ingreso alto a los que nos hemos referido, la imposición suele perseguir evitar la evasión tributaria.

Y la tercera, en la mayoría de legislaciones revisadas en este capítulo, hemos apreciado que este gravamen es considerado directo respecto de lo efectivamente recibido por el beneficiario; progresivo; de devengo instantáneo; y, personal, que admite por ello ya sea rebajas o exenciones que atienden a situaciones propias del beneficiario, como por ejemplo, el grado de parentesco que le unía al causante.

Sin embargo, en nuestro particular criterio, consideramos que la imposición a herencias, legados y donaciones adquiere sus características conforme el diseño que adopta en la legislación de cada país. De lo que deriva su peculiar característica de moldeable o flexible, y requiere un estudio de cada legislación para lograr su caracterización. En todo caso, en este primer capítulo hemos procurado abordar los

⁸⁹ De acuerdo con la clasificación propuesta por el Banco Mundial, los países latinoamericanos han sido catalogados como de *renta media*, entre ellos Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú. Asimismo, y “Por su parte, el Comité de Ayuda al Desarrollo (CAD) de la OCDE distingue dos grupos de países para establecer un criterio objetivo para la recepción de AOD: los «países desarrollados» (que se corresponden, básicamente, con los países de ingreso alto de la clasificación del Banco Mundial) y los «países en desarrollo» (de ingreso bajo, medio-bajo y medio-alto, según el Banco Mundial) [...]”.en Sergio Tezanos Vázquez et al. “¿Países de renta media? Una taxonomía alternativa del desarrollo de América Latina y el Caribe”, Revista Iberoamericana de Estudios de Desarrollo, volumen 1, número 2 (2012), 7. <<http://ried.unizar.es/index.php/revista/article/viewFile/45/23>>. Consulta: 1 de octubre de 2015.

aspectos principales que se apreciarán en los diseños que adopte la imposición en las diversas legislaciones.

Capítulo segundo

Legislación ecuatoriana respecto del impuesto a las herencias, legados y donaciones.

En el capítulo que nos ocupa, atenderemos el despliegue histórico que en nuestro país ha tenido el gravamen en estudio, partiendo desde su concepción como tributo independiente hasta su incorporación a la normativa del impuesto a la renta. Analizaremos también otros aspectos relevantes que se han ido modificando en la legislación, como la concepción de gravamen real sobre el caudal relicto o total de la masa hereditaria, que apenas se mantuvo, y dio prontamente paso a una noción de gravamen personal que se concentró en los ingresos obtenidos efectivamente por el beneficiario y concebía rebajas en atención a situaciones subjetivas como el grado de parentesco con el causante; asimismo, observaremos las variaciones que afectaron la tarifa, que en un inicio fue fija y proporcional, mientras que en la actualidad resulta progresiva, sujeta a una tabla que contempla diversos rangos que parten de una base gravada con tarifa 0%.

2.1. Cronología de la normativa que ha regido sobre la imposición sobre herencias, legados y donaciones en el Ecuador hasta la ley vigente

De nuestra investigación, hemos podido encontrar normativa a partir de la época republicana, que si bien en un inicio no era específica para gravar los acrecimientos patrimoniales provocados por herencias, legados y donaciones, contenía preceptos que establecían el impuesto, en cuanto señalaban el hecho generador, su forma de cuantificar, sujetos pasivos, así como rebajas y exenciones.

Normativa anterior a aquella de la época republicana resulta esquivada, sin embargo, nos parece interesante comentar que como resultado de esta investigación, fue factible encontrar referencias a leyes grancolombinas sobre herencia, en las que el destino de lo recaudado era la manumisión de los esclavos.⁹⁰

⁹⁰ Carlos Aguirre, coord., “La Abolición de la Esclavitud en Hispanoamérica y Brasil: Nuevos Aportes y Debates Historiográficos”, 10.
<http://www.larramendi.es/i18n/catalogo_imagenes/grupo.cmd?path=1000211>. Consulta 2 de octubre de 2015. El autor al referirse al escenario histórico de nuestro país en la prosecución de la manumisión de

CUADRO 1

**Sumario de las leyes republicanas que han regido el impuesto en estudio
hasta la ley vigente**

Normativa	Publicación	Característica
Ley de Impuestos Patrióticos	RO 48 de 29 de octubre de 1912	Entre otros gravámenes, establece el impuesto a herencias y donaciones
Decreto Legislativo para gravar legados, fideicomisos y encargos secretos o confidenciales	RO 633 de 23 de octubre de 1918	Estas normas fueron incorporadas posteriormente en la ley de impuesto a las herencias, legados y donaciones
Ley de Impuesto progresivo a las herencias, legados y donaciones	RO 48 de 30 de octubre de 1920	Es la primera ley que regula específicamente este impuesto en la historia republicana
<i>Ley de impuesto sobre las herencias, legados, donaciones, etc.</i>	RO 730 de 31 de agosto de 1928	Esta ley responde a la ideología impresa por la Revolución Juliana y la mayor intervención del Estado en la economía del país
Codificación de la Ley de Impuesto sobre las herencias, legados, donaciones, etc.	RO 163 de 3 de mayo de 1932	Es la primera codificación de la ley
Codificación de la Ley de Impuesto sobre las herencias, legados, donaciones, etc.	RO 386 de 11 de enero de 1937	Se denota un diseño más desarrollado, se grava específicamente sobre lo efectivamente recibido por el beneficiario
Ley de Impuesto sobre las herencias, legados, donaciones, etc. Codificación.	RO 23 y 24 de 27 y 28 de septiembre de 1940	Establece normas que previenen con aplicar sanciones en caso de ocultamiento del acervo
Ley de Impuesto sobre las herencias, legados y donaciones	RO 32 del 15 de diciembre de 1961	Establece la necesidad de corregir las defectuosas escalas de imposición
Codificación de la Ley de Impuesto sobre herencias, legados y donaciones	RO 137 de 26 de julio de 1976	Denota un aspecto de carácter social en el cual se fundamenta el impuesto
Ley de Impuestos a las herencias, legados y donaciones	RO 532 de 29 de septiembre de 1986.	Esta normativa buscaba dotar de mayores ingresos al Estado y en su diseño resulta con mayor técnica jurídica
Ley de Régimen Tributario Interno	RO 341 de 22 de diciembre de 1989	Se deroga la Ley de impuestos a las herencias, legados y

los esclavos, relata que “Las leyes grancolombianas sobre la esclavitud habían sido aprobadas en 1821 y eran similares a las de Guayaquil, salvo que también estipulaban el establecimiento de fondos de manumisión locales, basados en un pequeño impuesto a la herencia. [...] La ley que obligaba a usar un impuesto sobre las herencias para crear un fondo de manumisión fue ignorada tan rotundamente en diversas localidades que Bolívar volvería a promulgarla como edicto años más tarde. Después que Ecuador proclamara su independencia de la Gran Colombia en 1830, la legislatura de Quito amputó regularmente la ley, reduciendo los impuestos destinados a abastecer el fondo y oscureciendo el lenguaje que explicaba cómo era que la manumisión de personas reales se iba a llevar a cabo,...

		donaciones y a partir de ésta, se incluye el gravamen como impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de esas fuentes, con una tarifa proporcional del 10%
Ley Reformatoria al Código Tributario, Ley de Régimen Tributario Interno, Ley de Casación y Ley de Régimen Monetario y Banco del Estado. (Ley 93)	ROS 764 de 22 de agosto de 1995	La base desgravada de IR por ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones se vincula a la base desgravada del impuesto a la renta
Ley de Reforma Tributaria (Ley 41)	RO 14 de mayo de 2001	Se grava con tarifa proporcional del 5%
Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, expedida por la Asamblea Constituyente	RO 242 Tercer Suplemento de 29 de diciembre de 2007	Introducción de la tabla progresiva con escalas ascendentes para la cuantificación
Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico.	RO 392 de 30 de julio del 2008	No se verifican cambios significativos. En cuanto al porcentaje de discapacidad para aplicar rebaja, ésta se reforma del 40 al 30%

Fuente: Registros Oficiales del Ecuador
Elaboración: Mónica Heredia Proaño

En este cuadro, encontramos 15 publicaciones en el Registro Oficial, que contienen leyes, codificaciones y reformas sobre el impuesto a las herencias, legados y donaciones, a partir de la época republicana, hasta la ley vigente en que consta como impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones. Se describe la denominación de cada normativa, codificación o reforma, si se expidió por ley o decreto y, se precisan algunos aspectos destacados.

2.1.1. Ley de Impuestos Patrióticos de 1912

Esta ley entró en vigencia por Decreto Legislativo de 11 de octubre de 1912, sancionado por el presidente Leonidas Plaza Gutiérrez el 17 de octubre de 1912 (RO 48 de 29 de octubre de 1912).

Deroga la anterior del mismo nombre,⁹¹ dictada por Decreto Legislativo el 25 de junio de 1910 y contiene normas que regulan imposiciones varias, entre las que se encuentra el impuesto a las herencias y donaciones.⁹²

⁹¹ No se ha podido encontrar mayores datos respecto a la Ley de Impuestos Patrióticos de 1910, salvo la referencia en el Decreto Legislativo de 1912 que señala en el encabezado que mediante esta ley se sustituye la anterior expedida por decreto de 25 de junio de 1910; sin embargo, en el artículo 16 que es el

De esta normativa, hay referencia en la doctrina civil, encontramos al profesor Alfredo Pérez Guerrero, quien al explicar sobre la forma de computar el acervo líquido, según la normativa sustantiva civil, entre otras deducciones se debe deducir de la masa hereditaria los impuestos fiscales que gravaren la masa hereditaria, sin que deba confundirse con otros impuestos debidos por el causante, que entran en el segundo orden de las deudas hereditarias según nos enseña este autor, quien sobre la imposición en estudio hace una interesante referencia histórica y propuesta de incluir al Estado entre los legitimarios:

El impuesto a las herencias, donaciones y legados es una conquista del derecho social. En nuestra legislación se crea el impuesto para defensa nacional en 1912, y luego en 1920 se dispone que el producto del mismo se lo destine a los Colegios de Enseñanza Secundaria. Los impuestos pertenecían en el 70 por ciento al Fisco y en el 30 por ciento a la Caja del Seguro, creada para restablecer el seguro social de los empleados privados y de los obreros. Actualmente los partícipes son el Fisco, el Ministerio de Defensa y las Universidades. El impuesto es una conquista del derecho social porque tiene el sentido de que el patrimonio del causante no es únicamente de él, sino también de su familia y el Estado que le concedió el ambiente de seguridad y de protección necesarias para formarlo. De allí que, mejor que de impuestos debiera hablarse de una participación del Estado en la sucesión. El Estado debería ser un asignatario forzoso en medida diferente según la cuantía de los bienes y las personas llamadas a suceder al causante.⁹³

Como principales características podemos observar, que no se grava la constitución de derechos como fideicomiso, usufructo, uso y habitación ni rentas vitalicias,⁹⁴ se gravaba el acervo líquido con el impuesto, de acuerdo con una tabla de

final, se señala que la ley es de 25 de julio de 1910, podría haber una errata en el mes. En todo caso el presidente que sancionó la ley sería el general Eloy Alfaro en su segundo mandato.

⁹² La Ley de Impuestos Patrióticos contiene normas que regulan impuestos al comercio exterior como aquellos establecidos a la importación de productos que no sean los básicos determinados en la misma ley, aforo de licores, tabaco, papel para armar tabaco, derechos fiscales y de registros, recargo sobre lo establecido en la Ley de Timbres, además de las normas sobre herencias y donaciones analizadas.

⁹³ Alfredo Pérez Guerrero, "La sucesión por causa de muerte", tomo II (Quito: Editorial Universitaria, 1956), 123-124.

⁹⁴ Al tratar sobre las limitaciones al dominio, el autor Genaro Eguiguren señala que "El legislador ha previsto y regulado varias de estas formas de modificar y restringir el derecho de dominio y facultado al Juez para hacerlo en otros casos, [...] Aquellas que han sido concebidas por el legislador, tienen en común que afectan a uno o más de los caracteres del derecho, ya sea a su perpetuidad (como en la propiedad fiduciaria), ya a su condición de absoluto y exclusivo y a la facultad de gozar como en el usufructo, las servidumbres o la imposición de tributos), ya a la facultad de disponer...". Genaro Eguiguren, "Derecho de Propiedad en el Ecuador", (Quito: Corporación Editora Nacional, 2008), 247. En la misma obra (247-276), este autor nos recuerda que según la normativa civil ecuatoriana, se llama propiedad fiduciaria la que está sujeta al gravamen de pasar a otra persona, por el hecho de verificarse una condición y se denomina fideicomiso tanto al acto de constituir o imponer el gravamen como a la cosa sobre la que recae. (C.C. artículo 748); que el derecho real de usufructo es una de las formas de limitar el derecho de dominio que permite a quien no es dueño gozar de una cosa ajena (Ecuador, C.C. 778); y que el uso es un derecho real que consiste en la facultad de gozar de una parte limitada de las utilidades y productos de una cosa y si esa facultad se refiere a una casa, pero solo la utilidad de morar en ella, se llama derecho de habitación. Ecuador, C.C. artículo 825.

tarifas diferenciadas, cuyo porcentaje aumentaba proporcionalmente al grado de parentesco, desde el dos por ciento 2% en cuarto grado hasta el 20% en décimo grado. Asimismo contemplaba una base desgravada, que establecía que herencias abintestato,⁹⁵ que valieren más de diez mil sucres en las cuales estuvieren llamados a suceder los parientes en el cuarto grado o más de consanguinidad, pagarían sobre el acervo líquido el impuesto fiscal de acuerdo con la tarifa estipulada que, era progresiva como se ha señalado (artículo 8).

En cuanto a rebajas, las consideraciones atendían básicamente dos situaciones: si los mismos herederos⁹⁶ fueren llamados a suceder por testamento, se reducía el impuesto a la mitad, sin que pudiese exceder del 10%, salvo el caso que fuere un extraño, en el que el porcentaje era del 15%.

Las donaciones entre vivos pagaban acorde lo dispuesto para las herencias (artículo 9). Se contemplaban como exentos del pago del impuesto al cónyuge heredero o legatario (artículo 10). En cuanto al destino de la recaudación, es importante considerar que era la instrucción pública (artículo 12).⁹⁷

Se señala la obligatoriedad de los escribanos públicos y anotadores de hipotecas de enviar mensualmente a Hacienda un reporte respecto a las transmisiones de dominio que hubieren sido otorgadas, bajo pena de multa por incumplimiento (artículo 14).⁹⁸

⁹⁵ De acuerdo a la normativa civil, si se sucede en virtud de un testamento, la sucesión se llama testamentaria; y si en virtud de la ley, intestada o abintestato. Ecuador, C.C. artículo 995.

⁹⁶ A lo largo de este estudio nos referimos a los herederos y al causante con diferentes expresiones. Debemos considerar que “El difunto de cuya sucesión se trata es el causante; el heredero o legatario es su causahabiente. Este adquiere, por sucesión *mortis causa*, el derecho que se le transmite (todo el patrimonio o una cuota, si es heredero; o determinado bien, si es legatario), [...] El lenguaje jurídico goza de otros vocablos de empleo para designar a quien transmite y a quien adquiere por sucesión *mortis causa*: al primero se le llama *de cuius*, por elipsis de la frase latina *is de cuius successione agitur*; al segundo lo denomina *heredero* cuando sucede en todo el patrimonio o en una cuota de él, y legatario cuando sucede en uno o más cuerpos ciertos, o en una o más especies indeterminadas de cierto género [...] La palabra *heredero* viene del latín *herus*, que significa dueño, amo; y según otros, del verbo *haereo*, estar pegado, porque el heredero está próximo a la persona quien hereda.”. Hernando Carrizosa Pardo, “Sucesiones y Donaciones”, (Bogotá: Ediciones Lerner, 1966), 11.

⁹⁷ Conforme se analizará en este capítulo, el destino de la recaudación varía en la normativa y en esta norma está dirigido el ingreso a la instrucción pública, es decir a la educación.

⁹⁸ Veremos que esta disposición constituye una forma de control que establece el Estado, misma que se mantiene hasta la actualidad con variantes en lo que al reporte se refiere.

2.1.2. Decreto Legislativo para gravar legados, fideicomisos y encargos secretos o confidenciales de 1918

Este Decreto Legislativo fue sancionado el 17 de octubre de 1918 (RO 633 de 23 de octubre de 1918).

A diferencia de la normativa de 1912, se gravan los legados, fideicomisos y encargos secretos o confidenciales de hasta diez mil sucres con el dos por ciento y con el cinco por ciento aquellos que valieren más, valor que se computa sobre el valor líquido que recibe el beneficiario (artículos 1 y 2).

La recaudación fue encargada al colector de instrucción pública a quien se dispone intervenir como parte en los juicios de inventario (artículo 3).

Este decreto fue derogado mediante Decreto Supremo No. 158 de 9 de septiembre de 1925 (RO 38 de 30 de septiembre de 1925), bajo el título *Reforma y Adiciones* para la mejor recaudación de los impuestos creados por la ley de 23 de octubre de 1920 sobre herencias, legados y donaciones, que, como veremos a continuación, es la primera ley específica que regula este gravamen.

2.1.3. Ley de Impuesto progresivo a las herencias, legados y donaciones, 1920

Esta normativa fue expedida mediante Decreto Legislativo de 23 de octubre de 1920 (RO 48 de 30 de octubre de 1920).

Su mayor relevancia, es que constituye ser la primera ley que en la época republicana de nuestro país grava en forma específica con el impuesto a herencias, legados y donaciones. Como hemos señalado en líneas anteriores, si bien la Ley de Impuestos Patrióticos de 1912 introdujo normas por las que se instituyó el impuesto a las herencias y donaciones y la ley de 1918 gravó los legados, eran parte de una normativa no específica sobre esta materia impositiva que nos ocupa.

Reitera la normativa en establecer una base desgravada, al señalar que se establece que toda sucesión testada o abintestato que valiere más de diez mil sucres hasta cincuenta mil sucres pagará sobre el acervo total de bienes un medio por ciento; este porcentaje aumentaba conforme el valor de la sucesión hasta llegar a un 3% que gravaba lo que superaba el millón de sucres (artículo 1).

Como deducibles se establecieron únicamente los gastos establecidos en los numerales 1 y 2 del artículo 950 del Código Civil.⁹⁹ En los juicios de inventarios, el juez de oficio o a petición de parte debía disponer que se justifiquen las deudas hereditarias cuando se presumía que éstas se habían contraído con el objeto de evitar el pago del impuesto, al respecto el juez podía declarar sin valor la deuda pero únicamente para efectos tributarios (artículo 19).

Es importante resaltar que, pese a que se grava el acervo total, también conocido como caudal relicto,¹⁰⁰ se establecieron rebajas crecientes en proporción con el número de descendientes, y que, las recargas eran igualmente crecientes con relación al más lejano parentesco de los sucesores hasta doblar el impuesto en caso de ser extraños, asimismo se recargaba la sucesión intestada, por lo que cada asignatario y legatario pagaba en virtud de su circunstancia particular. Se hizo una deferencia respecto de los hijos legítimos a quienes se consideraba para las rebajas (artículos 2 al 6).¹⁰¹

En lo referente a donaciones, se incluyó una disposición por la cual las donaciones debían tributar este impuesto previamente a llevarse a cabo la transmisión de bienes (artículo 7), y que, para computar el acervo total sobre el que se debía tributar en la sucesión se debía sumar el total de donaciones revocables efectuadas por el causante, de lo que excluyen los bienes propios del cónyuge sobreviviente y los gananciales (artículo 8).

El destino de la recaudación, según esta normativa va dirigido a obra social (artículo 9 y 10), encargándose a los colectores de instrucción pública la recaudación (artículo 12).

⁹⁹ De acuerdo a la normativa civil, del acervo o masa de bienes dejada por el difunto, debían deducirse: las costas de publicación del testamento en caso de haberlo y demás anexas a la apertura de la sucesión y, las deudas hereditarias, y, que los impuestos fiscales gravan a toda la masa hereditaria. Ecuador, C.C., artículo 950.

¹⁰⁰ Es importante considerar que en nuestro país en esta primera ley que grava en específico el impuesto sobre herencias, legados y donaciones de 1920, se diseñó el gravamen sobre el acervo total, e igual se verifica en la normativa española en época relativamente similar. Nos enseña el profesor Fernando Sainz de Bujanda, al referirse al impuesto sobre el patrimonio, que: “El *impuesto sobre el caudal relicto* fue introducido en nuestro sistema tributario [el español] por Decreto-ley de 27 de abril de 1927 y se encuentra formalmente incorporado a la legislación del Impuesto de Derechos reales y sobre transmisión de bienes, aunque, dentro de ella, se regula en un título independiente.”. Fernando Sainz de Bujanda, “Hacienda y Derecho”, tomo II (Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1961), 374.

¹⁰¹ Debemos recalcar que la distinción entre la filiación de los hijos legítimos e ilegítimos se mantuvo en la legislación civil hasta que fueron introducidas las reformas al Código Civil por la Comisión Legislativa Permanente, publicadas en el R.O. 446 de 4 de junio de 1970, las que tuvieron que expresamente ser reconocidas como vigentes conforme consta en la codificación del Código Civil, RO 104 de 20 de noviembre de 1970.

Se prevén recargos por pago del impuesto de forma tardía, con un interés del 6% anual si el pago del impuesto no se hace dentro de un año (artículo 14).

Aparece la figura del procurador de sucesiones, que era un funcionario de Hacienda, considerado parte en el juicio de inventario y eventualmente en el de partición si es necesaria la misma previamente para la determinación de la masa imponible (artículo 15), su importancia era tal, que, como veremos en líneas siguientes, la reforma de septiembre de 1925 estableció que constituían actuaciones o diligencias nulas aquellas practicadas en los juicios sucesorios antes del pago de impuesto con prescindencia de dicho funcionario.

Reformas posteriores

La reforma introducida mediante Decreto Ejecutivo de 4 de septiembre de 1925 (R.O. 49 de 7 de septiembre de 1925), es importante porque responde al nuevo planteamiento de la ideología imperante en la época sobre la centralización de los ingresos del Estado. En materia específica sobre el impuesto, se establecen recargos a los impuestos establecidos en la ley de octubre de 1920 y se derogaron todos los impuestos sobre herencias, y donaciones anteriores.¹⁰²

Una siguiente reforma fue la denominada *Reforma y Adiciones* para la mejor recaudación de los impuestos creados por la ley de 23 de octubre de 1920, sobre herencias, legados y donaciones, que fue introducida mediante Decreto Supremo 158 de 9 de septiembre de 1925 (RO 38 de 30 de septiembre de 1925).

Cabe resaltar dos normas que trajo esta reforma: la primera, respecto a la declaratoria de nulidad de todas las diligencias y actuaciones judiciales en las que no haya intervenido el procurador de sucesiones, y la segunda, la derogatoria del Decreto Legislativo de 21 de octubre de 1918 sobre legados, fideicomisos y encargos secretos o confidenciales y en sustitución el establecimiento del recargo del 100% sobre los establecidos para tales asignaciones y derechos según la ley de 1920.

¹⁰² El historiador Juan Paz y Miño, al referirse a los antecedentes de la Ley de Impuestos Internos, menciona que la Primera Junta Provisional de Gobierno (de junio 1925 a enero de 1926), "...impuso la centralización absoluta de las rentas y la reorganización de las finanzas del Estado, a través de las leyes sobre impuestos internos, impuestos municipales, timbres, estancos, aranceles, aduanas, derechos consulares, catastros reales, reglamentación de herencias, legados y donaciones, revisión de sueldos, reorganización de los empleos públicos, protección industrial, etc.". Juan J. Paz y Miño Cepeda, "Historia de los Impuestos en el Ecuador", 118. Lo que se corresponde con la reforma de septiembre de 1925.

La reforma interpretativa del artículo 15 de la ley de 1920, expedida por Decreto Ejecutivo de 28 de enero de 1926 (RO de 1 de febrero de 1926), resultó significativa por cuanto confería más importancia al procurador de sucesiones y buscaba prevenir que no se dilate la liquidación por parte de los obligados, puesto que se había detectado que éstos creaban incidentes en los juicios de inventarios y de partición lo que retardaba la liquidación, para contrarrestarlo se estableció que dicho funcionario sea quien practique la liquidación del impuesto, misma que se tenía por definitiva salvo que fuere impugnada en el término correspondiente por los asignatarios.

En la reforma que trajo el Decreto Ejecutivo 18 de 13 de enero de 1927 (RO 235 de 15 de enero de 1927), se estableció que aquella nulidad de actuaciones y diligencias en las que no había intervenido el procurador de sucesiones solo podía ser declarada por el Juez y no operaba ipso jure, como ocurría, y se especificaron los casos en que procedía la declaratoria de tal nulidad en vía jurisdiccional.

En unas siguientes reformas, se busca dar fijeza a las liquidaciones hechas por los procuradores de sucesiones, Decreto Ejecutivo 140 de 12 de mayo de 1927 (RO 334 de 13 de mayo de 1927) y Decreto Ejecutivo No. 143 de 19 de octubre de 1927 publicado en el R.O. 25 del mismo mes y año.

2.1.4. Ley de Impuesto sobre las herencias, legados, donaciones, etc., de 1928

Esta ley fue publicada en el RO 730 de 31 de agosto de 1928, durante la presidencia de Isidro Ayora, lo que resulta trascendente por cuanto no se puede dejar de tener en consideración que responde a la ideología que la Revolución Juliana plasmó en nuestro país, la que, en resumen, propendió a una reorganización de las finanzas públicas y una considerable intervención del Estado en la economía y la centralización de los ingresos provenientes de la recaudación tributaria.

En esta normativa apreciamos un mayor desarrollo en el diseño del tributo, es importante tener en cuenta que es la última en la que se grava sobre el acervo total de bienes, deducidos únicamente los gastos establecidos en la norma sustantiva civil.¹⁰³

¹⁰³ Ecuador, CC, 945. En una nota anterior se señaló lo que la norma preveía como gastos deducibles (antes en el artículo 950), lo que se mantuvo en dicho cuerpo normativo.

Resulta importante señalar que la norma disponía que sea cada heredero o legatario el que responda por la parte que le hubiere cabido en la sucesión.¹⁰⁴

Encontramos que se grava toda sucesión testada o abintestato que valga más de diez mil sucres, lo que denota el reconocimiento de una base desgravada (artículo 1).

Para liquidar el impuesto correspondiente a cada heredero o legatario, se observaron porcentajes aplicables de acuerdo al grado de parentesco, así como rebajas y descuentos; adicionalmente, se contemplaron rebajas en consideración a la edad del beneficiario.

Se gravan las donaciones así como la constitución de fideicomisos y derechos reales como usufructo, uso y habitación, así como rentas temporales y perpetuas. En el caso del usufructo temporal, se fijó una tabla que consideraba el tiempo en años y un porcentaje respecto del valor de la nuda propiedad, sin que pudiese gravarse más de lo que correspondiere al usufructo vitalicio que tomaba en cuenta la edad del usufructuario en la tabla respectiva (artículos 12 y 13).

El procurador de sucesiones sigue teniendo relevancia, este funcionario tenía a cuyo cargo recibir las denuncias sobre la apertura de la sucesión y efectuar la liquidación del impuesto, por lo que incluso nombraba un perito evaluador de los bienes que conformaban la sucesión. Se mantuvo la disposición de que constituían actuaciones o diligencias nulas aquellas practicadas en los juicios sucesorios antes del pago de impuesto con prescindencia del procurador de sucesiones (artículos 15, 28 y 32).

Se prevé que los bienes sujetos a este impuesto son aquellos situados en el Ecuador, independientemente del lugar de la muerte del *de cuius* ni su nacionalidad (artículo 18 y 20).

Se señala la forma de computar la masa hereditaria, a la que se debían agregar las donaciones (artículo 19). Igualmente, resulta significativo considerar que se establecían presunciones respecto a bienes que pertenecieron al *de cuius* hasta tres meses antes de

¹⁰⁴ En el primer capítulo de esta investigación, se trató lo referente a las modalidades de imposición y se señaló que básicamente son dos: una que grava el acervo total o imposición sobre el caudal relicto (haciendo previamente ciertas deducciones), y otra que grava lo que efectivamente recibe cada beneficiario o imposición sobre las hijuelas. Tanto en la ley de 1920 cuanto en la de 1928 se estableció el impuesto sobre el acervo total, sin embargo, no se podría afirmar que el gravamen correspondía a una imposición sobre el caudal relicto propiamente dicha, ya que cada beneficiario pagaba su cuota con relación a lo recibido y tenía beneficios como rebajas por parentesco con el causante, o recargas por lejanía en dicho parentesco.

su muerte y que estuvieron en posesión de los herederos a fin de ingresarlas al caudal hereditario (artículo. 21).

En esta norma, se aprecia como novedad la referencia a la apertura de la sucesión, en este sentido, se señala que el plazo para denunciar la apertura de la sucesión era de tres meses si la muerte ocurrió en el país y de seis si fue en el exterior (artículo 25). De no presentarse las denuncias a plazo, operaba un recargo porcentual por mes de demora.¹⁰⁵

Se establece en lo referente a prescripción de la acción del fisco, que se produce en tres años contados desde la presentación de la denuncia si no hubo ocultamiento ni disminución del acervo hereditario, y veinte años desde la apertura de la sucesión o cumplimiento de la condición aunque no se hubieren presentado las denuncias respectivas (artículo 38).

Como exenciones se establecieron todos aquellos bienes que fueren recibidos por establecimientos de instrucción y asistencia pública del Estado, con la facultad del Ejecutivo de rebajar a las asignaciones recibidas por instituciones benéficas de carácter particular (artículo 40).

Reformas posteriores

Una primera reforma, se dictó mediante el Decreto Ejecutivo No. 414 (RO 764 de 8 de octubre de 1928), nos parece interesante subrayar dos temas relevantes que se

¹⁰⁵ Recordemos lo que nos enseña el derecho civil respecto de la sucesión, respecto de la cual, producido el hecho jurídico de la muerte de una persona, se derivan consecuencias que las podemos apreciar en tres fases: a) *la apertura de la sucesión*, que de acuerdo con la ley sucede inmediatamente después de la muerte del causante y permite determinar la transferencia del elemento objetivo de la sucesión que es el patrimonio. Como apunta el tratadista Guillermo Bosanno, “La apertura de la Sucesión es esa especie de trance en el que se encuentra el patrimonio de quien fallece para pasar a sus sucesores; o la aptitud jurídica en que se hallan los bienes del causante para ir a radicarse en sus herederos o legatarios”; b) *La delación*, constituye “la segunda fase del derecho sucesorio por la cual la ley, en el momento mismo de la muerte del causante, llama a sus sucesores para que acepten o repudien la respectiva asignación.” La delación permite considerar el elemento subjetivo de la sucesión, que son los sucesores, a quienes llama o emplaza a manifestarse respecto al destino del patrimonio del causante, por ello, nuestra legislación sustantiva civil, dice que “La delación de una asignación es el actual llamamiento de la ley a aceptarla o repudiarla.” Ecuador, C.C. artículo 998. Coincide en el tiempo con la apertura de la sucesión, salvo que el llamamiento al sucesor sea condicional, caso en el que se produce al cumplirse la condición; y c) *La aceptación o repudio*, que, a diferencia de las fases anteriores, implica la voluntad del sucesor y su exteriorización respecto al derecho a recibir lo que le corresponde del patrimonio que ha dejado el causante. La aceptación de quien es heredero puede ser expresa o tácita, esta última se entiende si el heredero ejecuta actos de heredero. Guillermo Bossano, “Manual de Derecho Sucesorio”, segunda edición (Quito: Editorial Voluntad, 1983), 56 y 64.

advierten en la exposición de motivos: el primero, se refiere al señalamiento de que la Ley de Impuesto progresivo a las herencias, legados y donaciones de octubre de 1920 fue la primera ley de la materia; y, el segundo hace referencia a que este impuesto por su naturaleza grava la transmisión de los bienes según el valor que tuvieron al momento de la delación.

La siguiente y última reforma, se expidió por Decreto Legislativo de 27 de noviembre de 1931 (RO 45 del 9 de diciembre de 1931). Trae como novedad la inclusión de todos los hijos sin distinciones de filiación para aplicar recargos y de esta manera se adelanta al criterio imperante de la época que se reflejaba en las distinciones normadas en el Código Civil.¹⁰⁶

En cuanto al procurador de sucesiones, en esta reforma se restó importancia a este funcionario y se señaló que la intervención judicial del mismo se limitaba a lo referente a la determinación de la masa de bienes sobre la que debe recaer el impuesto y a la práctica de la liquidación del monto del impuesto en sucesiones intestadas, y testadas. Se eliminó la injerencia del funcionario en los juicios de partición (reforma que se agregó en un inciso final del artículo 32).

2.1.5. Codificación de la Ley de Impuesto sobre las herencias, legados, donaciones, etc. 1932

La primera codificación de la ley se hace apenas tres años después de su expedición, según Decreto Legislativo de 3 de octubre de 1931 (RO 163 de 3 de mayo de 1932).

Posteriormente encontramos reformas en el Decreto Supremo de 25 de noviembre de 1935 (RO 51 de 28 de noviembre de 1935); Decreto Supremo No. 94 de 18 de febrero de 1936, que trae cambios en los honorarios que deben percibir los procuradores de sucesiones, al igual que los cuatro que a continuación se señalan: Decreto Supremo No. 99 (RO 129 de 2 de marzo de 1936); Decreto Supremo No. 222

¹⁰⁶ La distinción que mantuvo la ley civil respecto de la filiación no fue exclusiva de nuestra legislación, y fue una concepción que se mantuvo hasta entrados los años setenta, al menos en lo que a nuestro país respecta. Respondía a las concepciones de la época respecto a lo que la ley sustantiva civil denominaba la “vocación hereditaria”, que era el orden de prelación entre los llamados a heredar. Encontramos que se reconocían seis órdenes de herederos y cada uno de ellos era subsidiario del anterior, de modo que solo eran llamados a falta de los primeros, así, este orden estaba dado por los descendientes legítimos, los ascendientes legítimos, los hijos naturales, los hermanos legítimos y los colaterales legítimos. Cfr. Hernando Carrizosa Pardo, “Sucesiones y Donaciones”, 180.

de 3 de abril de 1936 (RO 163 de 13 de abril de 1936); Decreto Supremo No. 94 de 18 de febrero de 1936 (RO 218 de 19 de junio de 1936); y, Decreto Supremo No. 887 (RO 377 de 30 de diciembre de 1936), que vuelve a modificar e impone límites a los honorarios de los procuradores de sucesiones.

2.1.6. Codificación de la *Ley de Impuesto sobre las herencias, legados, donaciones, etc.*, 1937

Corresponde a la segunda codificación (RO 386 de 11 de enero de 1937), se refiere a las reformas introducidas a la ley de 1928. En esta normativa vemos un mayor desarrollo en el diseño del tributo en comparación con las leyes anteriores.

Entre los principales cambios, destacamos que en ella se varía la modalidad de imposición, puesto que se grava sobre la cuota o porción que corresponde a cada heredero o legatario. Expresamente la ley señala que el impuesto recaerá sobre el valor de la asignación, por lo que previamente se debe computar la masa de bienes, a la que se deducirán las cargas y deudas que la misma ley permite (artículo 1).

Nos parece acertado el comentario del tratadista ecuatoriano Alfredo Pérez Guerrero, quien, al explicar la normativa civil sobre herencias, legados y donaciones, pone en evidencia que, a diferencia de la ley de 1920, que gravaba la totalidad de la masa hereditaria, la vigente (se refiere a la Ley de Impuesto sobre herencias, legados y donaciones de 1940, que en este sentido no tuvo variación respecto de la ley de 1937 que estamos revisando en este apartado), constituye “un impuesto personal, para cuya fijación se tienen en cuenta las relaciones de parentesco del asignatario con el causante, su edad, estado civil, número de hijos, y otras circunstancias.”¹⁰⁷

Efectivamente, a partir de esta ley de 1937 en que, como hemos señalado en líneas anteriores, se gravó la cuota o porción efectivamente recibida por el beneficiario, y, adicionalmente, se establecieron rebajas en función del parentesco y otras situaciones personales de los beneficiarios, así como recargos para quienes resultaban tener parentesco lejano con el causante.

En este sentido, observamos que en esta normativa se fija una tabla de acuerdo a la que debían pagar descendientes, ascendientes y cónyuge, en esta tabla encontramos una fracción básica desgravada y a continuación rangos ascendentes que pagan un

¹⁰⁷ Alfredo Pérez Guerrero, “La Sucesión por causa de muerte”, 124.

porcentaje también en ascenso que va desde el 1,30 al 6%. Se adiciona recargos para abuelos y nietos que aumentan para colaterales. Se puede encontrar una norma que prevé que cada heredero pagará de acuerdo a su grado de parentesco efectivo, sea legítimo o ilegítimo (artículo 2) ¹⁰⁸

Se definen las deducciones, lo que implica un cambio respecto a la ley anterior, ya que no se contempla la remisión al Código Civil que se apreció en las anteriores de 1920 y 1928, sino que se hace una enumeración en la misma norma, que contempla gastos que afectan a la sucesión hasta la fecha de liquidación del impuesto como son los gastos de última enfermedad, los funerales, la publicación del testamento, apertura de la sucesión y el juicio de inventarios, se deducen también las deudas hereditarias y los derechos de albaceazgo, asimismo se estipula que se deducen los bienes propios del cónyuge sobreviviente y lo que le corresponde como gananciales, por lo que se entendería que primeramente fueron computados y luego deducidos, en vez de excluidos desde un inicio como se disponía anteriormente (artículo 4).

En cuanto a rebajas y recargos, opera una rebaja adicional de una cantidad mayor para las asignaciones de los herederos y una menor para los legatarios y se tiene en consideración aspectos subjetivos como la cantidad de hijos que tuvo el causante, su edad e incluso, el estado civil de éstos (artículos 4 y 6).

Se contempla además que no se gravará sino una sola vez con este impuesto si ocurre una nueva transmisión por causa de muerte dentro de los próximos de seis meses de abrirse la sucesión, y una rebaja de hasta el 25% si ocurre dentro de los cinco años (artículo 8).

El gravamen se constituye también respecto a la constitución de derechos fiduciarios, usufructo con una tabla porcentual que tiene en cuenta el tiempo de duración; en el caso de los usufructos vitalicios fija otra tabla porcentual de acuerdo con la edad del usufructuario; asimismo, se grava la constitución de rentas perpetuas y

¹⁰⁸ La Ley de Impuesto a las herencias, legados, donaciones, etc. de 1937 mantuvo lo señalado en la reforma de 1931 al incorporar la norma por la que se consideraba a los hijos sin distinciones en cuanto a filiación, de tal manera que se equiparó la situación de estos en cuanto al pago del impuesto sin que influyan tales discriminaciones para imponer recargos. Esto implica que mientras la ley en materia tributaria no hacía discriminaciones, la ley civil vigente a la época consideraba unas distinciones de filiación entre hijos legítimos e ilegítimos por la que los primeros recibían el doble de la sucesión que los segundos; y como nota adicional, podemos traer a colación que dentro de estos últimos existían los naturales y los de dañado ayuntamiento, que, aunque en el Código Civil publicado en el R.O. 352 de 20 de junio de 1930 no fueron definidos, en el de 1860 (Registro Auténtico 1860 de 3 de diciembre del mismo año), sí fueron determinados como aquellos incestuosos, adulterinos y sacrílegos con sus respectivas implicaciones. Cfr. Alfredo Pérez Guerrero, “La Sucesión por causa de muerte”, 7-36.

temporales, pensiones alimenticias y el derecho de uso y habitación (a partir del artículo 11).

En cuanto a la recaudación, la figura del procurador de sucesiones continúa siendo nuclear, varias normas prescriben lo referente a las atribuciones del mismo y se mantuvo la limitación a su injerencia (a partir del artículo 14).

Se mantuvo la norma referente a que los bienes sujetos a este impuesto eran aquellos que se encontraban en el Ecuador, independientemente del lugar de la muerte o nacionalidad de la persona de cuya sucesión se trataba (artículo 18).

Entre las presunciones, se conserva la norma por la que se consideran como parte del caudal hereditario aquellos bienes que habiendo pertenecido al mismo hasta tres meses antes se encuentren en poder de los herederos o legatarios, contra tal presunción legal, solo era aceptable documento público que probare el dominio con anterioridad al expresado plazo.

Se mantuvo el plazo previsto para las denuncias obligatorias de la apertura de la sucesión como fue establecido en la ley de 1928, así como el recargo del 1% mensual por el retraso en la denuncia (artículo 23).

Siguen fijados los mismos plazos de prescripción de la acción del fisco, así como también lo referente a exenciones (artículos 38 y 40).

Reformas posteriores

Se regulan los honorarios de los procuradores de sucesiones mientras gocen de sueldos, estableciendo límites, en el Decreto Supremo 31 de 10 de febrero de 1937 (RO 418 y 419 de 17 y 18 de febrero de 1937).¹⁰⁹

Se disponen normas para los juicios de inventarios de sucesiones de las sociedades anónimas agrícolas cuyos títulos de acciones no tienen cotización en el comercio por cuanto no se venden, señalando que corresponde igual procedimiento para compañías comerciales e industriales cuando sus acciones no estuvieren en el mercado o su cotización fuere menor al 80% de su valor nominal, mediante Decreto Supremo 149 de 22 de abril de 1937 (RO 486 de 11 de mayo de 1937).

¹⁰⁹ Este registro oficial es bastante peculiar, puesto que constituye una sola publicación que se refiere a los dos días en cuestión, y por ello, mantiene dos numeraciones.

Se introduce una norma relevante por la cual, se estableció que los bancos y cualquier persona que tuviere en su poder depósitos u otros valores pertenecientes a una sucesión no podría entregarlos a los herederos o al albacea sino solamente por disposición de la *Dirección de Ingresos*, bajo pena de multa de hasta un quíntuplo del impuesto que llegare a causar la sucesión. Adicionalmente, se vuelven a fijar los honorarios que debían percibir los procuradores de sucesiones o quien hiciera sus veces, según el Decreto Supremo No. 323 de 31 de julio de 1937 (RO 7 de agosto de 1937).

Una reforma sobre bienes dejados en el exterior, señala que en las sucesiones de personas extranjeras, para el cómputo del impuesto a cargo de asignatarios domiciliados en el Ecuador se tomarán en cuenta los depósitos y bienes muebles de cualquier clase dejados en el exterior por el causante extranjero. Fue agregada al artículo 20 de la codificación de 1932, 18 de la codificación de enero de 1937, en el Decreto Supremo No. 50 de 29 de noviembre de 1937 (RO 32 de 2 de diciembre de 1937).

Se reforman normas relativas a los bienes que integran el caudal hereditario, así mismo, la norma respecto al perito solicitado por el procurador de sucesiones en el juicio de inventario, que se estableció era irrecusable a fin de precautar el interés fiscal, conforme el Decreto Ejecutivo No. 39 de 1 de febrero de 1938 (RO 92 y 93 de 14 y 15 de febrero de 1938).

Mediante la Ley del Instituto Nacional de Previsión y de las Cajas de Pensión¹¹⁰ (RO 289 de 15 de noviembre de 1939), se introducen reformas al destino de la recaudación.

Se agrega a la norma una disposición que incluye a los bienes dejados por un causante extranjero para el cómputo del impuesto a cargo de asignatarios domiciliados en el Ecuador, la obligación de los agentes consulares ecuatorianos de dar cuenta al Ministerio de Hacienda, en el Decreto Supremo No. 50 de 27 de noviembre de 1937.

2.1.7. Ley de Impuesto sobre las herencias, legados, donaciones, etc., 1940

Publicada en los RO 23 y 24 (de 27 y 28 de septiembre de 1940)¹¹¹. Se puede apreciar en el texto que consta a continuación de la nota 37 que obra al final de esta codificación las normas que fueron consideradas.¹¹²

¹¹⁰ Institución relativa a la seguridad social de la época.

En esta ley persiste el criterio de considerar a efectos de establecer la materia imponible del impuesto a las herencias, legados, donaciones entre vivos, la constitución a título gratuito de derechos y en general la transmisión de dominio por causa de muerte, señalando que pagarán los derechos sobre la cuota o porción que corresponda a cada heredero o legatario (artículo 1).

Se establece también una tabla en base a la cual los padres, hijos y cónyuge debían pagar el impuesto, esta tabla, por lo demás bastante simple, no contempla una fracción básica desgravada, y considera un porcentaje aplicable para cada rango, sin que se haya considerado un porcentaje por la fracción básica y otro por el excedente (artículo 2).

Fija un recargo del 10% que deben pagar ascendientes y descendientes y el cónyuge por la porción conyugal en lo que exceda los gananciales. Se establece una escala para colaterales y extraños (artículo 3).

Esta ley de 1940, mantiene como deducciones, al igual que en la ley anterior, los gastos de última enfermedad, los gastos funerales, deudas hereditarias, derechos de albaceazgo, los bienes propios del cónyuge sobreviviente¹¹³ y sus gananciales (artículo 4).¹¹⁴

Las rebajas se mantienen en razón del parentesco, número de hijos y estado civil de los asignatarios (artículo 6). Y no se grava con el impuesto si opera otra transmisión de bienes en los seis meses posteriores, considerando una rebaja para los cinco años posteriores que se reduce anualmente (artículo 8).

Se gravan la donación y la constitución de fideicomisos, usufructo con la aplicación de una tabla y demás derechos reales (a partir del artículo 11).

¹¹¹ Nuevamente nos encontramos con un registro oficial singular, que corresponde a dos días, 27 y 28 de septiembre de 1940, por lo que se lo definió con doble numeración: 23 y 24.

¹¹² Entre esas normas citadas no consta la Codificación a la Ley de Impuesto sobre herencias, legados, donaciones, etc. que fue publicada en el R.O. 386 del 11 de enero de 1937, pese a que en su texto señala expresamente que deroga todas las anteriores.

¹¹³ Respecto al patrimonio del causante, la doctrina civil nos enseña que “Cuando fallece una persona con fortuna ocurre con frecuencia que su propio patrimonio está unido con otros patrimonios o con otros bienes singulares. Si el causante es casado, sus bienes propios y los de su cónyuge están unidos y existe además un patrimonio de la sociedad conyugal.” Alfredo Pérez Guerrero, “La Sucesión por causa de muerte”, 114 y 115.

¹¹⁴ Llama la atención que se mantenga esta disposición que computaba en la masa hereditaria los bienes propios del cónyuge sobreviviente y sus gananciales, respecto de la cual operaba posteriormente una deducción de los mismos, en vez de excluirlos previamente como se estipulaba apropiadamente en las leyes de 1920 y 1928.

Se mantiene la norma referente a que los bienes objeto del impuesto son todos los que se encuentren en el Ecuador, con prescindencia de la nacionalidad del causante así como del lugar de su muerte, así como la norma agregada en 1937 por la que se incluyen para el cómputo del impuesto a cargo de asignatarios domiciliados en el país los bienes de personas extranjeras y la obligación de los agentes consulares de informar sobre tal situación al Ministerio de Hacienda (artículo 19).

Se consideran como parte del caudal hereditario por presunción, aquellos bienes que pertenecieron al *de cujus* hasta cuatro meses antes de su fallecimiento, al ocurrir este se encuentren en manos de los herederos o legatarios, incluso si hubiere mediado contrato, caso en el que se consideraba donación (artículo 20).

Se establece lo referente a las denuncias obligatorias y se fija en tres meses el plazo para hacerlo si el causante falleció en el país y seis si falleció en el exterior. No se aprecia plazo para la denuncia en caso de donaciones y constitución de otros derechos reales, por lo que se entendería que la exigibilidad de la obligación operaba de inmediato.

Se establece como obligación de los jueces y registradores de la propiedad el exigir el comprobante de pago del impuesto previo el otorgamiento de escrituras y el registro correspondiente que ante ellos se realizare (artículo 26).

Se mantiene las limitaciones a la actuación de los procuradores de sucesiones en los juicios de inventario y partición a la liquidación del impuesto, en cuanto resultaba ajena la injerencia más allá de ello (artículo 36).

Se incorporan normas que previenen con aplicar sanciones en caso de ocultación del acervo,¹¹⁵ estableciéndose una pena del doble del impuesto causado ya sea por ocultación completa o disminución, además del interés penal por el retardo. Asimismo en esta norma se prescribió que el procurador de sucesiones, a fin de liquidar el acervo imponible, tenía la facultad de solicitar de los bancos, por medio de la Superintendencia de Bancos, información referente a depósitos en cuantas de ahorros y cuentas corrientes (artículo 39).

¹¹⁵ La ocultación de bienes u omisión dolosa de bienes que pertenecen a la sucesión y por tanto deben constar en el inventario, es castigada por la normativa civil con la pérdida del beneficio de inventario de los bienes del causante y por ende, se produce una confusión en el patrimonio del de cujus y del heredero. Para que se produzca tal ocultación es preciso que se evidencie la mala fe y supone, no solo omisión de bienes, sino también, la ficción de deudas inexistentes. Cfr. Hernando Carrizosa Pardo, "Sucesiones y Donaciones", 81.

Sobre la prescripción de la acción, se mantiene en tres años la acción de pago indebido para los contribuyentes y en veinte años la de cobro por parte del fisco, contados desde la apertura de la sucesión o del cumplimiento de la condición (artículo 43).

En cuanto a las exenciones, básicamente se limitan a las asignaciones y donaciones recibidas por instituciones de educación y asistencia pública; se mantiene la atribución del Ejecutivo de rebajar el gravamen a instituciones benéficas de carácter particular (artículo 44).

Reformas posteriores

Para efectos de la pena por ocultación de bienes del acervo imponible, se consideraba que también hubo ocultación cuando los predios pertenecientes a una sucesión hubieren sido valorados dentro de juicio de inventario en cantidades menores a aquellas correspondientes a los avalúos oficiales (reforma al artículo 39), en el Decreto Ejecutivo No. 838 de 22 de mayo de 1942 (RO 531 de 1 de junio de 1942)

En una segunda reforma es importante resaltar que se introducen definiciones respecto a lo que debe entenderse como bienes propios del asignatario (RO 685 de 11 de diciembre de 1950).

Una última reforma consideró por presunción como donaciones a aquellas transmisiones a título oneroso hechas a parientes en el caso de las sucesiones testadas y en todos los demás casos en las intestadas, que se hubieren hecho hasta antes de 4 meses de fallecer el causante, conforme el Decreto Legislativo de 5 de noviembre de 1955 publicado en el R.O. 84 de 13 de diciembre de 1956.

2.1.8. Ley de Impuesto sobre las herencias, legados y donaciones, 1961

Esta ley entró en vigencia mediante Decreto Legislativo de 1 de diciembre de 1961 (RO 32 del 15 de los mismos mes y año).

En la exposición de motivos se resalta la necesidad de corregir las defectuosas escalas de imposición que por efectos de la devaluación monetaria provocaban un pago ínfimo y la evasión del tributo. Adicionalmente se menciona el carácter social del impuesto y su función de coadyuvar a la distribución de la riqueza.

Se establece que el objeto del impuesto es el acrecentamiento patrimonial provocado por la transmisión gratuita de bienes, e incluso aquellos actos y contratos de naturaleza onerosa que puedan presumirse donación (artículo 1).

Un cambio respecto de lo regulado por la ley anterior, es que el objeto materia del gravamen se extiende, por lo que el acrecentamiento patrimonial al que se refiere esta ley proviene no solo de la transmisión gratuita de bienes y de aquellos actos o contratos como la constitución de derechos de usufructo, uso, habitación, rentas vitalicias y fideicomisos, sino que puede provenir de todo acto o contrato a título gratuito, de ello se entiende que el tratamiento de exoneraciones es asimismo más extenso y expreso, como veremos a continuación (en el artículo 18).

Se define a quienes son los sujetos de la obligación, con la distinción entre sujetos directos por obligación propia que son los herederos, legatarios, donatarios y demás personas que obtengan el acrecentamiento patrimonial, y los responsables del pago, que en su caso eran los albaceas, herederos, tutores o curadores y demás personas a quien la ley imponía la responsabilidad, sin que pueda hacerse extensiva a los curadores ad-litem (artículo 2).¹¹⁶

Se considera una escala para establecer el tanto (o importe) del tributo, en la que se aprecia una cuantía básica desgravada y rangos ascendentes en los que se aplica un valor fijo del impuesto y un porcentaje sobre el excedente (artículo 3).

En cuanto a rebajas, gozaban de éstas los hijos, padres y el cónyuge; las rebajas también se aplican en atención al número de hijos, estado civil y edad del beneficiario (artículo 7). Otras rebajas se consideran por nuevas transmisiones dentro del mismo año (artículo 8).

Mientras que eran sujetos a recargos otros parientes y extraños, que van aumentando conforme se aleja el parentesco. Se distingue parientes por afinidad a quienes se grava con un 20% adicional. También se recarga en caso de que los asignatarios tuvieran bienes propios (artículo 9).

¹¹⁶ El curador ad litem, de conformidad con lo previsto por nuestra normativa procesal civil vigente, es el curador que se dé a un incapaz para el pleito. Ecuador, Código de Procedimiento Civil, artículo 34. En términos generales, el Juzgador en un juicio nombra a un curador ad litem a aquel que no puede comparecer por sí mismo y no tiene representación, o a aquel que no ha comparecido. Cfr. Rosa María Gutiérrez Vargas, “Curadores ad litem, evolución o retroceso en las reformas procesales de Colombia y el mundo”, Justicia Juris, Volúmen 10, N° 2, julio-diciembre de 2014, 95 a 103. <http://www.uac.edu.co/images/stories/publicaciones/revistas_cientificas/juris/volumen-10-no-2/articulo09.pdf> Consulta 2 de octubre de 2015.

Se detallan deducciones como gastos de última enfermedad, funerales, deudas y derechos de albaceazgo. Es importante resaltar el cambio que opera en esta ley respecto a la anterior al excluir previamente los gananciales y otros bienes que estuvieren confundidos en el patrimonio del causante, lo que recuerda lo previsto en las leyes de 1920 y 1928 que excluían los bienes propios y gananciales del cónyuge sobreviviente (artículo 6).

Se grava la constitución de rentas vitalicias o temporales, fideicomisos, usufructo según una escala que contempla el porcentaje entre nuda propiedad y usufructo, y los derechos de uso y habitación (artículo 12 y siguientes).

Entre las exenciones se destacan aquellas asignaciones a título universal y donaciones que no superen la cantidad de veinte mil sucres y asignaciones a título singular que no superen cinco mil sucres (artículo 18). De igual manera no se gravan las indemnizaciones por muerte e importes por seguros de vida. Conforme se analizó en líneas anteriores, al cambiar el objeto imponible y ampliarlo, la exoneración expresa de indemnizaciones e importes por seguros de vida era necesaria si no se pretendía gravarlos, ya que de otro modo hubieran estado sujetas al impuesto en razón de constituir incrementos patrimoniales.

El impuesto grava los bienes situados en el Ecuador, cambia la redacción de la norma respecto sucesiones de personas extranjeras, estableciendo que para el cómputo del impuesto a cargo de asignatarios residentes o no en el país (esto último se agregó en esta ley), se tendrán en cuenta los bienes dejados en el exterior, y que en el caso de bienes dejados por personas nacionales o residentes que hayan dejado bienes en el exterior, se tendrán en cuenta pero solo para establecer la tasa del impuesto. Se eliminó la obligación de los agentes consulares de informar al Ministerio de Hacienda (artículo 19).

Entre los bienes que forman parte del caudal hereditario, se consideran aquellos que habiendo pertenecido al causante hasta seis meses de su muerte se encontraren en poder de los herederos o legatarios, presumiendo donación sea cual hubiere sido la naturaleza del contrato del traspaso de dominio; igualmente títulos al portador en poder de herederos o legatarios, si es que se comprueba que el causante hubiere realizado operaciones con ellos dentro de los últimos dos años (artículo 20).

El plazo para realizar la denuncia obligatoria de la sucesión ante el procurador de sucesiones, en caso de asignaciones por causa de muerte, se fija en tres meses, si la muerte ocurrió en el país y seis, si ocurrió en el exterior, salvo el caso en que se hubiere citado con el juicio de inventario previamente, en caso de no hacerlo, opera un recargo del 1% por mes o fracción de mes sobre el monto del impuesto calculado (artículo 27).

La prescripción de la obligación tributaria opera en diez años (artículo 50).

Se conserva la norma referente a limitaciones en la intervención y competencia del procurador de sucesiones, que no puede ir más allá de la liquidación del impuesto (artículo 56).

Se mantiene la sanción por ocultación del acervo con una multa equivalente al monto del tributo sin perjuicio de los intereses (artículo 65), también se conserva la atribución de los procuradores de sucesiones a pedir información a los bancos respecto de las cuentas y depósitos de los causantes a fin de liquidar el impuesto (artículo 66), en concordancia con la obligación de bancos y personas jurídicas de suministrar información respecto a los bienes, depósitos y acciones de una persona fallecida a la Dirección General de Rentas bajo pena de ser considerado deudor solidario y una multa pecuniaria (artículo 64).

El destino de lo recaudado se distribuía entre la Junta de Defensa Nacional, las universidades del país y las entidades deportivas (artículo 74).

Reformas posteriores

Como norma de frecuente cambio se tiene nueva regulación de los honorarios de los procuradores de sucesiones y peritos que intervienen en los juicios de inventarios, según el Acuerdo Ministerial No. 97 de 22 de diciembre de 1961 (RO 40 de 26 del mismo mes y año).

Una nueva reforma prevé un período de exoneración de multas por incumplimiento de obligaciones tributarias, en el Decreto Supremo 851 de 29 de octubre de 1963 (RO 104 de 14 de noviembre de 1963).

Es importante para esta materia la reforma por la cual se estableció la estructura orgánica y funcional del Ministerio de Finanzas, conforme el Decreto Supremo No. 1146 de 29 de noviembre de 1963 (RO 182 de 24 de enero de 1964); así como aquellas

normas respecto a la *Oficina de Avalúos y Catastros* en el Decreto Supremo No. 869 de 12 de agosto de 1966 (RO 99 de 17 del mismo mes y año).

Se modifica el destino de la recaudación de algunos impuestos entre ellos el de herencias, legados y donaciones en el Decreto Supremo No. 982 de 2 de julio 1971 (RO 260 de 6 del mismo mes y año).

Se hace el traslado administrativo de la *Sección Herencias, legados y donaciones* al *Departamento de Asesoría Jurídica* del Ministerio de Finanzas, según Acuerdo Ministerial No. 336 de 14 de octubre de 1975 (RO 912 de 17 del mismo mes y año).

Un cambio importante se produce al crearse la cuenta corriente única del tesoro nacional, a la que deben ingresar todos los recursos provenientes de cualquier fuente que alimente el presupuesto nacional, conforme el Decreto No. 1081 de 24 de diciembre de 1975 (RO 961 de 29 del mismo mes y año), mismo que introduce reformas a la Ley Orgánica de Hacienda.

2.1.9. Codificación de la Ley de impuesto sobre herencias, legados y donaciones, 1976

Esta codificación se hace respecto de la ley de 1 de diciembre de 1961 vigente por Decreto Legislativo de 1 de diciembre de 1961 (RO 32 del 15 del mismo mes y año y sus reformas posteriores), la codificación fue publicada en el RO 137 de 26 de julio de 1976.

En la exposición de motivos se denota el aspecto social que fundamenta a este impuesto, con la invocación de la concepción del régimen de propiedad privada que obliga al Estado a establecer instituciones que busquen una mayor distribución de la riqueza. Igualmente es interesante el recuento histórico que se hace respecto del destino de la recaudación, así como la referencia a los orígenes del gravamen en la legislación de 1912 y que el destino de lo recaudado fue la defensa nacional, mientras que en 1920 fue en favor de los colegios de enseñanza secundaria, luego en favor del fisco y la Caja del Seguro (antecedente del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social), y posteriormente volvió a ser asignado para la defensa nacional.

En su texto, encontramos definido el objeto de la imposición, en el que se mantiene la amplitud al gravar todo acrecentamiento patrimonial gratuito proveniente de todo acto o contrato a título gratuito, incluyéndose aquellos derivados de la constitución

de derechos como usufructo, uso y habitación, fideicomisos, rentas vitalicias o de aquellos que se presume (artículo 1).

El tanto o importe del impuesto se establece conforme una escala que contempla una cuantía básica y un excedente, se distingue entre hijos y cónyuge, a quienes aplican rebajas y otros ascendientes, colaterales y extraños, a quienes aplican recargos ascendentes conforme se distancia su parentesco (artículo 4).

Como deducciones se conserva la norma sobre los gastos de última enfermedad, funerales, deudas y albaceazgo. Se suman al haber hereditario las donaciones hechas a herederos o legatarios en los últimos diez años (artículo 6).

Las rebajas siguen contemplando situaciones personalísimas de los beneficiarios como el número de hijos, la edad y el estado civil (artículo 7).

Se mantienen los casos en que se presume donación de bienes y por tanto deben computarse al acervo gravable (artículo 12), hay una concordancia por la que se establece otras presunciones de la misma naturaleza respecto de transferencia de acciones (artículo 55).

Se establecen normas sobre el gravamen a la constitución de fideicomisos, usufructo respecto a una escala que contempla porcentajes entre el usufructo y la nuda propiedad, rentas vitalicias y el derecho de uso y habitación (artículos 14 a 16).

Se estipulan exoneraciones, se mantienen las que contemplaba la ley de 1961, las asignaciones desgravadas que no superan los veinte mil sucres, igualmente se mantienen aquellas asignaciones hechas a instituciones de derecho público o privadas de educación, beneficencia, investigación científica y actividades literarias y artísticas; llama la atención las exenciones a lo recibido a título de indemnización por muerte e importes por seguros de vida (artículo 18).

Se gravan los bienes situados en el Ecuador al momento de la apertura de la sucesión, se mantiene la norma respecto a las sucesiones de personas extranjeras en la que se computan los bienes dejados a asignatarios residentes o no residentes, y aquella por la que se establece que en el caso de sucesiones de personas nacionales o residentes del país que dejaren bienes no gravables situados en el exterior, éstos se acumularán, pero solamente para el cálculo de la tasa del impuesto (artículo 19).

Se repite la norma que establece presunciones, por la que se considera bienes que forman parte del caudal hereditario, aquellos que, habiendo pertenecido al causante

hasta seis meses de su muerte se encontraren en poder de los herederos o legatarios, presumiendo donación sea cual hubiere sido la naturaleza del contrato del traspaso de dominio; igualmente títulos al portador en poder de herederos o legatarios, si es que se comprueba que el causante hubiere realizado operaciones con ellos dentro de los últimos dos años (artículo 20).

Se prevén las obligaciones de los procuradores de sucesiones, entre éstas, solicitar la apertura de sucesión y la facción de inventarios, proceder al avalúo de los bienes, para lo cual debe designar peritos en caso de avalúos extrajudiciales (artículo 25). Sobre los honorarios de estos funcionarios, los titulares no percibirán honorarios, sino solamente el sueldo del presupuesto del Estado (artículo 26).

En lo referente a la liquidación y recaudación del impuesto, se estipula que la liquidación se hará administrativamente por parte del procurador de sucesiones (artículo 37); a continuación (artículo 57), se señala lo relativo a intervención y competencia de estos funcionarios resaltando lo que se ha visto en las leyes anteriores respecto a que su actuación en los juicios de inventarios se limita a la determinación de la masa de bienes sucesorios y lo referente al avalúo y designación de peritos. Lo que empata con la disposición (del artículo 59) que obliga a los jueces a ordenar se cuente con los procuradores de sucesiones en los juicios de inventarios.

Se fija en tres meses el plazo para denunciar la apertura de la sucesión contados desde la muerte del causante. No se estableció plazo para declarar lo respectivo a donaciones, al igual que en la ley anterior, por lo que se entendería que la exigibilidad es inmediata (artículo 27).

La prescripción de la acción opera en diez años contados desde la apertura de la sucesión, aunque no se hubieren hecho las denuncias obligatorias (artículo 51).

Se mantiene la obligación de remitir información a los procuradores de sucesiones (artículo 67), por parte de notarios, tesoreros municipales y sociedades respecto a informar del otorgamiento de actos y contratos de transmisión o traspaso de dominio, así como de registradores de la propiedad de verificar el pago de este impuesto (artículos. 60, 61, 63 y 64), previo al registro de transferencias de dominio.

De igual forma persiste la obligación de informar a la Dirección General de Rentas, los bancos, personas naturales y jurídicas, respecto de todas las cuentas, depósitos, acciones y otros bienes que pudieren formar parte de la masa hereditaria, bajo

pena de multa por cada ocasión de negativa y convertirse en deudor solidario del impuesto (artículo 65).

Se conserva la sanción de hasta el monto del impuesto más los intereses por ocultación del acervo (artículo 66).

Se mantiene que el destino de lo recaudado debía ingresar a la cuenta corriente única del tesoro nacional conforme lo establecido en las reformas a la Ley Orgánica de Hacienda de 1975 (artículo 74).

2.1.10. Ley de impuesto a las herencias, legados y donaciones, 1986

Esta ley fue expedida en la presidencia de León Febres Cordero, por Decreto Ley (RO 532 de 29 de septiembre de 1986).

Según la exposición de motivos, se expidió esta ley para ayudar al financiamiento del aumento de sueldos y salarios dentro del marco de la Ley de fijación de sueldos y salarios mínimos vitales y elevación de sueldos y salarios de los trabajadores del sector privado y público, como parte de las medidas tributarias para su financiamiento. Respecto del impuesto sobre herencias, legados y donaciones, se lo prevé como mecanismo básico de recaudación la propia declaración de los contribuyentes, sin perjuicios de la posterior verificación que pudiera realizar la Dirección General de Rentas, tildando de obsoleta la ley de 1961. Esta ley es evidentemente más esquemática y se encontraba dividida en cuatro títulos y estos a su vez en capítulos.

El título I, trata del impuesto, dentro de éste encontramos capítulos que norman el objeto de la imposición, el hecho imponible, los sujetos, la alícuota del impuesto, las exenciones, las declaraciones y denuncias, la masa imponible, rebajas y recargos, entre otros.

Se dispone que el objeto de la imposición está establecido por la ley a las herencias, legados y donaciones y otras adquisiciones a título gratuito (artículo 1), en concordancia, se prevé que son objeto del impuesto los bienes materia de herencias, legados, donaciones, constitución a título gratuito de derecho de usufructo, uso o habitación y en general el traspaso de dominio por causa de muerte y otro título gratuito o por causa onerosa que no se justifique plenamente (artículo 4).

Sobre el hecho imponible se configura al momento de la delación y su aceptación en el caso de herencias, legados y otras asignaciones testamentarias; y al realizarse el acto o contrato que determine el traspaso a título gratuito, o en general los hechos o circunstancias previstos por la misma ley para donaciones (artículo 2).

En este tema, es importante considerar que las leyes anteriores habían hecho relación a la apertura de la sucesión como momento en que nace la obligación, mientras que esta ley se refiere a la delación y aceptación de la herencia para dar lugar al nacimiento de la obligación.

Están sujetos al impuesto los bienes muebles e inmuebles que existan en el país al momento de la apertura de la sucesión, prescindiendo del lugar de la muerte del causante, así como su nacionalidad (artículo 5). De igual forma se sujetan al impuesto los derechos reales a los que se refiere la ley que se constituyan sobre bienes inmuebles situados en el país. Respecto de la ley anterior, se evidencia que no se incluyó la norma respecto a los bienes de causantes extranjeros cuyos bienes están situados en el exterior que se mantenía en las leyes anteriores desde 1937.

Se fija una tabla conforme a la cual debía liquidarse la alícuota del impuesto (artículo 6). Es decir, se evidencia una tarifa progresiva con rangos, incluyendo una fracción básica desgravada. Igualmente se establecen deducciones para legitimarios y cónyuge beneficiarios y recargos en porcentajes crecientes para no legitimarios conforme su parentesco se aleja del causante (artículos 7 y 8).

En cuanto a exenciones, es importante resaltar que se mantiene la exoneración contemplada para indemnizaciones, pensiones y prestaciones del seguro social que recibieren los beneficiarios por la muerte del causante, así como los importes por seguros de vida y desgravamen (artículo 9).

Se da un cambio trascendental respecto a las formas de determinación del impuesto, acordes a lo dispuesto por el Código Tributario, esto es, la que hace el sujeto pasivo, mixta y por el sujeto activo en ese orden, resaltando el carácter de vinculante que da la norma a la declaración hecha por el sujeto pasivo, con la facultad de verificar y determinar la obligación tributaria por parte de la administración tributaria de hasta tres años (artículos 10 y 11). Es importante resaltar la remisión a la normativa del Código Tributario que hace esta ley, lo que, a nuestro criterio, le dota de mayor técnica legislativa.

Se norma lo referente a las declaraciones ante el jefe de recaudaciones y denuncias ante el procurador de sucesiones, que deben hacer los sujetos pasivos herederos, legatarios, donantes y donadores, en el caso de declaración (artículos 14 a 19), debían incluir el inventario de bienes (realizado de acuerdo a lo previsto por los artículos 32 y 33), mientras que la denuncia procedía en caso de que no se hubiere podido realizar el inventario.

El término fijado para hacer la declaración y denuncia es de noventa días de producida la delación en el caso de herencias y legados y treinta desde otorgada la escritura o contrato en el caso de donaciones, esto último constituye una innovación, ya que en las leyes anteriores no se había dado plazo en el caso de donaciones, se prevé que los términos son prorrogables, sometidos a consideración del procurador de sucesiones.

El derecho de usufructo estaba gravado mediante la aplicación de una escala que combinaba años concedidos con porcentaje de usufructo y nuda propiedad, al igual que fue gravado el derecho de uso y habitación con un porcentaje respecto al valor de la propiedad (artículos 22 y 23).

En cuanto a la masa imponible, ésta se regula computando para el caso de las herencias sobre el valor de la asignación, restando las deducciones señaladas que son los gastos de última enfermedad, funerales y apertura de la sucesión. En el caso de la donación se computa sobre el monto de la misma (artículo 20).

Se grava la constitución de fideicomisos, usufructos por tiempo determinado mediante una tabla que considera la duración del mismo respecto al porcentaje de nuda propiedad y usufructo, y los vitalicios mediante una tabla que considera la edad del usufructuario y el porcentaje de nuda propiedad y usufructo; los derechos de uso y habitación, rentas temporales y vitalicias y asignaciones condicionales (artículos 21 a 25).

En cuanto a rebajas, se contempla una de carácter general y otras en virtud de la cantidad de hijos o estado civil de los beneficiarios (que fueron contempladas de la misma forma en la ley de 1976), y otras en caso de producirse una nueva transmisión del dominio en el siguiente año (artículo 26 a 28).

Sobre las recargas, se establece un recargo máximo que no debe superar el 50% del monto del impuesto (artículo 29).

El Título II trata de la administración y liquidación del impuesto, sus capítulos norman lo referente a inventarios y avalúos, liquidación, notificación y reclamos, recaudación e intereses así como la caducidad y prescripción:

Se determina lo relativo a la administración y liquidación del impuesto, que se señala estará a cargo de la Dirección General de Rentas a través de los procuradores de sucesiones (artículo 31).

Se norma lo relativo a inventarios y la forma de efectuar los avalúos por parte de los sujetos pasivos, por ejemplo, el valor de los inmuebles de acuerdo al avalúo catastral, de los vehículos el de la última matrícula según la Jefatura de Tránsito, acciones negociables en bolsa según su cotización en el mercado y otros su precio de mercado, siendo factible que el procurador de sucesiones nombre un perito para avaluar bienes que requieren conocimientos técnicos, informe que podía ser observado por los interesados (artículo 32 y siguientes).

Se establece una norma interesante que deslinda la liquidación administrativa hecha por el procurador de sucesiones de aquella que resulte del juicio de inventarios, sin que éste suspenda la primera.

Se distingue la forma de liquidación del impuesto en definitiva, provisional y complementaria. Se establece un procedimiento en caso de desacuerdo del sujeto pasivo con la liquidación resuelta por el procurador de sucesiones, para lo cual se señala que se podrá reclamar de la resolución ante el Director General de Rentas y que cabe un recurso de reposición de esta resolución, sin perjuicio de la impugnación ante el Tribunal Fiscal (artículo 39 y siguientes).

Se regula lo referente al pago del impuesto (artículo 50), se señala que transcurridos 180 días desde que debió hacerse la declaración o denuncia, se generarán intereses de mora (artículo 47).

Lo referente a caducidad y prescripción se remite a las normas del Código Tributario (artículo 52).

El Título III trae *Disposiciones Generales* con capítulos sobre presunciones, obligaciones de funcionarios y terceros.

Se mantiene la norma por la que se establecen presunciones respecto a los bienes que conforman el haber hereditario, disponiendo que se entiendan en éste aquellos que hubieren pertenecido al causante hasta seis meses antes de muerte y se encontraren en

manos de poder de los herederos, legatarios, cónyuge y parientes. Igualmente, se consideran asignaciones gravadas las deudas hereditarias reconocidas solamente por testamento (artículo 53).

Se disponen normas sobre obligaciones de los funcionarios, aquella por las que los jueces deben ordenar que se cuente con el procurador de sucesiones en los juicios de inventarios, los registradores de la propiedad tienen prohibido registrar las transferencias de dominio sin que se les presente previamente el comprobante de pago del impuesto o el certificado liberatorio (artículo 56 y siguientes).

Se mantiene la norma sobre la obligación de la Superintendencia de Bancos y la de Compañías, personas naturales y jurídicas de proveer información al procurador de sucesiones o al Director General de Rentas respecto de bienes, cuentas, acciones y depósitos del causante (artículo 59).

El Título IV trae disposiciones varias, se configura como defraudación el ocultamiento doloso de bienes que conforman el acervo hereditario ya sea en la declaración o en la denuncia (artículo 61).

Se dispone que en caso de duda respecto a los documentos de crédito, el procurador de sucesiones pueda impugnarlos ante el Tribunal Fiscal, en caso de aceptación de la impugnación, se establece que solamente tendría efectos en materia tributaria y a partir de la misma, el procurador liquidará el impuesto, considerando los valores del supuesto crédito como donación. Se establece además que de esta sentencia no cabe recurso de revisión por tratarse de asuntos de hecho (artículo 62).

Se mantiene el destino de la recaudación, por lo que procede el depósito en la cuenta única del tesoro nacional (artículo 63).

Reglamento para la aplicación de la ley de impuesto a las herencias, legados y donaciones, de 1986

Este reglamento fue dictado para aplicar la Ley de Impuesto a las herencias, legados y donaciones, expedida por Decreto Ley de publicado en el R.O. 532 de 29 de septiembre de 1986, fue expedido mediante Decreto Ejecutivo No. 2423 de 20 de noviembre de 1986 (RO 570 de 24 de noviembre de 1986).

La normativa que rige lo referente al impuesto a las herencias, legados y donaciones se encuentra recogida desde el artículo 31 hasta el 41.

Se establece que el plazo para declarar y pagar el impuesto es de ciento ochenta días contados desde el fallecimiento del causante o producida la donación, término que, se suspende si se hubiere citado con la demanda del juicio de inventario de bienes sucesorios (artículos 37 y 38).

Podemos encontrar normas referentes a la denuncia y el contenido de la misma, la formación de inventarios administrativos y las atribuciones de los procuradores de sucesiones.

2.1.11. Ley de Régimen Tributario Interno, 1989

Es importante resaltar que mediante esta ley se deroga la Ley de Impuesto a las herencias, legados y donaciones de 1986 y se incorpora este tributo en el impuesto a la renta de ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones.¹¹⁷ La ley fue expedida por Decreto Legislativo No. 56 (RO 341 de 22 de diciembre de 1989).

Nos hemos referido en el capítulo primero respecto a la incorporación de este gravamen como parte del impuesto a la renta, por lo que quizá sea más preciso señalar que el impuesto a las herencias, legados y donaciones aparentemente desapareció y que a partir de esta ley se grava con impuesto a la renta los ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones.

En este mismo sentido, en la exposición de motivos que antecede al texto legal, se explica que se ha hecho una revisión total del impuesto a la renta y por ello se han integrado en un solo cuerpo disposiciones que lo regulan y unificado el tratamiento de los diferentes contribuyentes y orígenes de la renta.¹¹⁸

Al referirse a la incorporación de los ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones a los ingresos que tributan impuesto la renta, el profesor José Vicente Troya, nos enseña que esto responde al sistema de renta que ha sido adoptado por nuestro país, y explica que:

El sistema vigente en el país adhiere, por principio, al de *acrecimiento patrimonial*, grava la totalidad de los ingresos obtenidos a título oneroso y a título

¹¹⁷ La Ley de Impuesto a la Renta fue codificada mediante Decreto Ejecutivo No. 1283, RO 305 (de 8 de septiembre de 1971).

¹¹⁸ En el Capítulo I se hizo un análisis más profundo de este aspecto y lo referente a establecer si el impuesto a las herencias es un impuesto propiamente dicho o es una forma del impuesto a la renta, además que se consideró cuestiones atinentes al sistema tributario de renta global y cédular, así como otras consideraciones respecto a la naturaleza del impuesto en estudio; en este Capítulo II solo se hace un repaso más bien comparativo de la normativa nacional en esta materia.

gratuito. Por ello es que no subsiste la Ley de impuesto a las herencias, legados y donaciones junto a la Ley de Impuesto a la Renta que coexistían hasta antes de que se expidiera la LORTI. Sin embargo, el Impuesto a la Renta contempla diversos tratamientos que matizan el concepto de renta global. Así tributan por separado los acrecimientos por herencias, legados y donaciones, [...].¹¹⁹

Este mismo autor, nos pone de manifiesto que en el Ecuador, con salvedades, desde la expedición de la Ley de Régimen Tributario Interno de 1989, rige el sistema de renta global, en el que se grava la totalidad de los ingresos, con tarifas progresivas.¹²⁰

En la revisión del texto normativo encontramos efectivamente la referencia que se hace respecto del modelo adoptado de renta global y del concepto de renta que, para efectos de su impuesto, se extiende a los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso bien sea que provengan del trabajo o del capital o de ambas fuentes, norma que se ha conservado en las reformas y que, en cuanto al impuesto a renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones denota una cierta falta de precisión en razón que el incremento patrimonial proviene más bien de la transmisión de bienes ya sea por causa de muerte o por donación (artículos 1 y 2).¹²¹

Constan los sujetos pasivos del impuesto, que son: personas naturales, sucesiones indivisas, sociedades nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de acuerdo con lo dispuesto por esta misma ley (artículo 4 y 32 del Reglamento general de aplicación del Impuesto a la Renta).

Los ingresos de fuente ecuatoriana constan en el artículo 8, en cuyo numeral 9 se aprecia que se incluyen los provenientes de herencias, legados y donaciones de bienes situados en el Ecuador.

Se prevén las exenciones (artículo 9 numerales 2, 3, 4, 5, 12, 13 y 40 del reglamento).

Se fija para los ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones una tarifa única de 10% sobre el excedente de cinco millones de sucres, lo que implica que

¹¹⁹ José Vicente Troya Jaramillo, “Lecciones de Derecho tributario, con las últimas reformas” (Quito: 2015), 92-93.

¹²⁰ *Ibíd.*, 92.

¹²¹ Quizá la lectura que debía darse a esta norma partía de separar los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito entre los que estarían los provenientes de transmisiones del patrimonio en consecuencia de la sucesión y donación de bienes, y por otro lado aquellos ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título oneroso provenientes del trabajo, el capital o de ambas fuentes, de ello se entiende la reforma que trajo la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria de 2007.

se mantiene el criterio de fijar una base desgravada para el impuesto (artículo 36 inciso quinto).¹²²

Reglamento general de aplicación del impuesto a la renta, 1990

En el reglamento¹²³ encontramos regulado lo referente a los ingresos por herencias, legados y donaciones y su impuesto a la renta en el capítulo IX (artículos 31 a 41).

Se precisa el objeto y se prevé que son los acrecentamientos patrimoniales provenientes de herencias, legados y donaciones, añadiendo que estos términos se entenderán conforme lo define el Código Civil (artículo 31)

Lo referente a sujetos pasivos son los beneficiarios de acrecentamientos patrimoniales gratuitos, considerando como tales a aquellos establecidos en el artículo 4 de la ley y 32 del reglamento.

Se prevé lo relativo a ingresos sujetos a imposición, que básicamente son todos los bienes sucesorios siendo factible la deducción de lo señalado por el Código Civil para determinar el valor neto (artículo 33).¹²⁴

Se determinaron los criterios de valoración de los bienes de acuerdo a su naturaleza, siendo importante destacar que lo referente al derecho de usufructo tiene entre estas normas su tratamiento con tablas para aquellos por tiempo determinado y vitalicio, similares a las que se observó en las leyes de impuesto a las herencias, que consideraban la primera el tiempo y el porcentaje de usufructo y nuda propiedad, y la segunda la edad de usufructuario y el porcentaje de usufructo y nuda propiedad (artículo 34).

Se establece lo referente a tarifa, declaración y pago, señalando que los herederos y legatarios declararán y pagarán (exigibilidad) dentro de hasta 180 días de fallecido el

¹²² Es preciso considerar que no resultaba técnico establecer una base desgravada con la fijación de un monto específico, en este caso cinco millones de sucres, puesto que por la devaluación, la cifra en cuestión perdía el sentido que se perseguía. Por ello, como veremos a continuación, la norma fue cambiada a fin de vincularla con la base desgravada del impuesto a la renta proveniente de otros ingresos, mismo que era modificado anualmente.

¹²³ Este reglamento fue publicado en el RO. 587 de 20 de Diciembre de 1990.

¹²⁴ Ecuador, CC, artículo 1023. Se preveía que para obtener el acervo líquido, eran deducibles del acervo o masa de bienes dejados por el difunto: las costas de publicación del testamento, si lo hubiere, las anexas a la apertura de la sucesión, lo que se debiere por la última enfermedad, y los gastos funerales; las deudas hereditarias; los impuestos fiscales que gravaren la masa hereditaria; y, la porción conyugal a que hubiere lugar en todos los órdenes de sucesión.

causante mientras que los donatarios lo harán en treinta días de producida la donación (artículo 35 a 37)

Se suspende la obligación tributaria si se inició juicio de inventarios (artículo 38 con relación al 37 que norma la exigibilidad).

Se norma lo relativo a caducidad y facilidades de pago, con normas que hacen remisión al Código Tributario, y las exenciones conforme lo dispuesto por la ley.

Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, 1994

Este reglamento fue expedido por Decreto Ejecutivo 2411 (RO 601 Segundo Suplemento de 30 de diciembre de 1994).

Es interesante subrayar la categorización de impuestos en tres clases: el impuesto a la renta global; el impuesto único a la renta, en el que se encuentra el gravamen a los ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones; y, el impuesto único a la capitalización o devolución del saldo acumulado acreedor de la cuenta reexpresión monetaria (en el artículo 3).

Establece que el objeto son los acrecimientos patrimoniales provenientes de herencias, legados y donaciones; que el hecho imponible está constituido por la delación y aceptación¹²⁵ de la herencia en el caso de herencias y legados, mientras que para donaciones, por el otorgamiento del acto o contrato que determine el traspaso a título gratuito. Asimismo señala que en caso de que hubiere litigios que impidan que los bienes pasen a posesión de los herederos, legatarios o donatarios, el hecho se producirá cuando sean resueltos y aquellos pasen a entrar en posesión¹²⁶; y en el inciso tercero, que este impuesto solo grava la transferencia gratuita de bienes situados en el Ecuador.¹²⁷

Se establecen criterios de valoración de los ingresos ya fueren sucesorios o provenientes de donación e incluso de constitución de derechos como usufructo, uso y habitación (artículo 70). En el caso de usufructo, se considera el valor de los bienes respecto de dos tablas, una para usufructos por tiempo definido y otra para vitalicios.

¹²⁵ En una nota anterior ya se ha explicado las fases de la sucesión.

¹²⁶ Se debe tener presente que la posesión es la tenencia de la cosa con ánimo de señor y dueño y la puede tener tanto quien es dueño, como quien se reputa como tal (artículo 715 del Código Civil).

¹²⁷ Conforme se analizará más adelante en este mismo capítulo, se gravan en el reglamento de forma posterior en 2001, incluso los bienes y derechos que hubiere poseído el causante o posea el donante en el exterior a residentes en el Ecuador.

Se establece la base imponible, que incluye una fracción básica desgravada que se señala será reajutable anualmente (artículo 71).¹²⁸

Sobre la exigibilidad de la obligación, se prevé que tanto, herederos y legatarios declararán y pagarán dentro de hasta ciento ochenta días desde la fecha en que se configuró el hecho imponible (que según el artículo 67 era la delación y aceptación de la sucesión); mientras que los donatarios lo harán en treinta días posteriores a la donación. El reglamento anteriormente analizado contaba desde la fecha de fallecimiento del causante (artículo 72). La citación con la demanda del juicio de inventario de los bienes sucesorios suspende los términos referidos para herederos y legatarios (artículo 73).

Las exenciones se remiten a la ley (artículo 76).

2.1.12. Ley 93 de 1995

Esta ley, contiene reformas al Código Tributario, Ley de Régimen Tributario Interno, Ley de Casación y Ley de Régimen Monetario y Banco del Estado.¹²⁹

En lo referente al gravamen materia de nuestro estudio, es importante considerar que mediante esta normativa, se gravó con una tarifa única del 10% sobre el exceso de la fracción básica no gravada del impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas; lo cual modifica la anterior que gravaba sobre lo que excedía de cinco millones de sucres, e implicó vincular la base desgravada de la imposición en estudio, a una fracción básica que era modificada anualmente y regía para el impuesto a la renta en general.¹³⁰

¹²⁸ Ecuador, LRTI, 100, RO 341 (de 22 de diciembre de 1989) “Ajuste de los Valores Absolutos.- Los valores absolutos expresados en moneda nacional en esta Ley y en el Código Tributario se ajustarán anual y acumulativamente en el 100% del incremento porcentual del índice de precios al consumidor, elaborado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos –INEC–, correspondiente al año inmediato anterior.”

¹²⁹ Ecuador, ROS 764 (de 22 de agosto de 1995), reforma al último inciso del artículo 36 que regía lo referente al impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones.

¹³⁰ Ecuador, en LRTI, artículo 100. “Los valores absolutos expresados en moneda nacional en esta Ley y en el Código Tributario se ajustarán anual y acumulativamente en el 100% del incremento porcentual del índice de precios al consumidor, elaborado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos –INEC–, correspondiente al año inmediato anterior.”

2.1.13. Ley 41 de 2001

Encontramos otra ley reformativa de varias leyes, entre ellas, modifica lo referente al impuesto a la renta por ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, es la Ley de Reforma Tributaria¹³¹, conocida también como Ley 41.

Dicha ley modifica la tarifa única por ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones y la reduce del 10 al 5% sobre el exceso de la fracción básica no gravada del impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas (último inciso del literal b) del artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicado en el ROS 484 de 31 de diciembre de 2001

En este reglamento se regula lo referente a ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones a partir del artículo 41 hasta el 54.

Operan cambios importantes en este reglamento, se establece que el impuesto “Grava también a la transmisión de dominio o a la transferencia de bienes y derechos que hubiere poseído el causante o posea el donante en el exterior a favor de residentes en el Ecuador.” (artículo 41).¹³²

Se establece lo relativo al hecho generador y señala esta norma, que en el caso de herencias y legados es la aceptación, y que para efectos tributarios, la se entienden aceptados si han transcurrido seis meses a partir del fallecimiento del causante; mientras que para donaciones, el hecho generador se produce al otorgamiento de actos o contratos que determinen la transferencia a título gratuito de un bien o derecho (artículo 42).

Otro aspecto relevante se encuentra en el artículo 46, que establece la base imponible, en conformidad con lo dispuesto por la Ley 41 de 14 de mayo de 2001,

¹³¹ Ecuador, Ley 2001-41, Ley de Reforma Tributaria, ROS 325 (14 de mayo de 2001).

¹³² Conforme ya se enunció en una nota anterior, en el reglamento se establecía dentro de una misma norma lo relativo a Objeto y hecho imponible, y se disponía en el inciso tercero lo referente al elemento espacial del gravamen, al señalar que “Este impuesto solo grava la transferencia por causa de muerte o por cualquier otro título de transferencia gratuita de bienes situados en el Ecuador, cualquiera que fuere el lugar del fallecimiento del causante o la nacionalidad, domicilio o residencia del causante o donante o sus herederos, legatarios, donatarios o beneficiarios de transferencias a título gratuito al momento de producirse el hecho imponible.” A partir de este reglamento, se gravan inclusive bienes y derechos situados en el exterior si el beneficiario es residente en Ecuador, lo que si bien no concuerda con el artículo el numeral 9 del artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, es posible que está acorde a lo contemplado en el numeral 10, dado lo general que resulta.

señala que una vez hechas las deducciones del artículo 44 del reglamento (que básicamente son las mismas que contemplaba el reglamento anterior), se deducirá el monto de la fracción básica, sin embargo, llama la atención que hace referencia, no a la *fracción básica no gravada* como dispone la ley en el artículo 36, sino que se refiere a la *fracción básica gravada con tarifa cero* de impuesto a la renta.¹³³

Se ajusta a la tarifa única del 5% que fijó la ley (artículo 47).

Se dispone que la declaración y pago del impuesto se debe hacer hasta seis meses de producido el fallecimiento del causante en el caso de herencias y legados, y de forma previa a la inscripción de la escritura o contrato pertinente en el caso de donaciones (artículo 48).

Se introduce una norma sobre controversias por las que se prevé que los trámites judiciales o de otra índole en los que se dispute sobre los bienes o derechos que deben formar parte de la masa hereditaria o que sean objeto de herencia o legado, no impedirán la determinación y pago de este impuesto, de conformidad con las anteriores disposiciones (artículo 50).¹³⁴

2.1.14. Codificación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, 2004

Corresponde a nuestra ley vigente,¹³⁵ la cual ha sido objeto de varias reformas como las que veremos a continuación.

No hay cambios que merezcan especial atención respecto al impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones respecto de la normativa anterior.

¹³³ Téngase en cuenta que antes de la Ley 41 de 14 de mayo de 2001, fue la Ley 93 de 1995 la que vinculó la base imponible del impuesto a la renta por ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones a la fracción básica no gravada del impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas, ya que anteriormente se establecía un monto ajustable anualmente y se gravaba sobre el excedente de dicho monto, el que en última instancia estuvo en cinco millones de sucres. Lo interesante del reglamento de 31 de diciembre de 2001 es justamente que pese a que la Ley 41 de 2001 en el artículo 36 literal b) se refiere a la fracción básica no gravada del impuesto a la renta, aquel se refiere a la fracción básica gravada con tarifa cero del impuesto a la renta, conceptos que son bastante distintos y que se aprecian más adelante en el tiempo, cuando en la Ley de Equidad Tributaria de 29 de diciembre de 2007 se incorpora al artículo 36 de la LORTI la tabla progresiva que contempla una fracción básica gravada con tarifa cero por ciento para el impuesto a la renta de ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones.

¹³⁴ En el reglamento anterior, la norma que regulaba lo referente al objeto preveía que los litigios que impedían la “posesión” de los bienes o derechos suspendían la producción del hecho imponible.

¹³⁵ Publicada en el ROS 463 de 17 de noviembre de 2004.

Conforme ha quedado anotado en líneas anteriores, lo que se ha modificado es la tabla de liquidación de impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, lo que se hace anualmente mediante resolución que expide la administración tributaria central.

2.1.15. Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, 2007

Expedida por la Asamblea Constituyente¹³⁶, introduce cambios importantes entre los que es menester destacar: La inclusión del *hallazgo de bienes* entre los ingresos de fuente ecuatoriana conjuntamente con los ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones.¹³⁷

Otra reforma que es trascendente, es aquella por la que se deroga la tarifa única y se introduce una tabla de escalas progresivas¹³⁸ aplicable a herencias, legados y donaciones que contempla una fracción básica gravada con tarifa 0% con escalas ascendentes en relación con el rango de ingresos.¹³⁹ Esta tabla entró en vigencia a partir de 2008 y se modifica anualmente conforme el Índice de Precios al Consumidor del Área Urbana dictado por el INEC.¹⁴⁰

¹³⁶ Ecuador, en Decreto Legislativo No. 00, Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, RO Tercer Suplemento 242 (29 de diciembre del 2007). La Ley de Régimen Tributario Interno, tiene la jerarquía de *orgánica* por artículo 153.

¹³⁷ El hallazgo de bienes, si bien constituye un acrecimiento patrimonial a título gratuito, evidentemente no está relacionado a herencias, legados y donaciones y por tanto, no forma materia de nuestro estudio. Conforme se analiza más adelante, está regulado en el numeral 8 del artículo 9 LRTI y su definición en el artículo 11 RLRTI que se remite a su vez al CC.

¹³⁸ Para fines de nuestro estudio, nos parece adecuada la siguiente definición de escalas progresivas: “Las escalas progresivas, son tarifas que aumentan el tipo impositivo aplicable a medida que aumente el nivel de renta. La alícuota aumenta a medida que aumenta la riqueza gravada hasta el límite establecido por la alícuota marginal máxima, a partir de ella el impuesto marginal se vuelve proporcional a las bases imponibles superiores. Este tipo de alícuota viene ligado al concepto de equidad vertical: tratamiento desigual a los desiguales.”. En Diana Arias et al. “Benchmarking de Imposición Directa en Iberoamérica 2009”, Centro de Estudios Fiscales (Quito: Servicio de Rentas Internas, 2009), 14. <https://cef.sri.gob.ec/cefvirtual/file.php/21/.../Naranja_NT_2009_04.pdf>. Consulta: 12 de octubre de 2015.

¹³⁹ La fracción básica gravada con tarifa 0% que contemplaba la tabla para el año 2008 era de 50.000 dólares de los Estados Unidos de América, actualmente para el año 2015, está en 68.880 dólares. En anexos de este estudio se ha incorporado esta tabla progresiva.

¹⁴⁰ Este índice es publicado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos en noviembre de cada año y sobre esta base, asimismo de forma anual, el Servicio de Rentas Internas dicta una Resolución de Carácter General por la que ajusta o “rectifica” los valores y publica una tabla que rige para el año correspondiente. Las Resoluciones a las que se hace referencia fueron publicadas en: Resolución del SRI No. 1467 (ROS 491 de 18 de diciembre del 2008); Resolución del SRI No. 823 (RO de 31 de diciembre del 2009); Resolución del SRI No. 733, (ROS 352 de 30 de diciembre del 2010); Resolución del SRI No. 437 (RO 606 de 28 de diciembre del 2011); Resolución del SRI No. 835 (ROS 857 de 26 de diciembre del 2012); Resolución del SRI No. 858, publicada en Registro Oficial Suplemento 146 de 18 de diciembre del 2013; Resolución del SRI No. 34 (RO 169 Segundo Suplemento de 24 de enero del 2014, se

Se contempla como exención los ingresos obtenidos por los beneficiarios que sean hijos del causante y que sean menores de edad o tengan una discapacidad superior al 40% según la calificación del CONADIS.¹⁴¹

En cuanto a rebajas, se contempla una de hasta la mitad de la tarifa correspondiente de la tabla para los parientes en primer grado de consanguinidad.

El hecho generador en el caso de herencias y legados es la delación, cuya exigibilidad se produce al cabo de seis meses contados desde la delación. En el caso de donaciones, el hecho generador lo constituye el acto o contrato por el cual se transfiere el dominio.¹⁴²

Se incluyen presunciones de donación de aquellos bienes cuya transferencia de dominio se realizó de ascendientes a descendientes y viceversa, e incluso a terceros si han sido de propiedad de los donantes en los cinco años anteriores.

Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

Este reglamento fue publicado en el ROS 337 de 15 de mayo de 2008 y regula lo referente a impuesto a la renta sobre ingresos por herencias, legados y donaciones a partir del artículo 50.

corrigieron errores en la tabla correspondiente a la Resolución que consta publicada con fecha 18 de diciembre de 2013).

¹⁴¹ Consejo Nacional de Discapacidades, actual Consejo Nacional de Igualdad de Discapacidades del Ecuador.

¹⁴² Hay varias consideraciones más bien de naturaleza civil que vale la pena precisar: en primer lugar, la redacción de lo referente a la donación, es a mi criterio poco acertada, puesto que la realización del acto o contrato, según la legislación civil ecuatoriana, no equivale a transferir el dominio; sino que primeramente sería necesario que el mismo se perfeccione, y para ello, hace falta la aceptación del donatario y la notificación de tal aceptación al donante. El artículo 1428 CC vigente, señala que “Mientras la donación entre vivos no ha sido aceptada y notificada la aceptación al donante, podrá este revocarla a su arbitrio.”. En segundo lugar, en cuanto a la transferencia de dominio, debería darse la tradición o entrega con ánimo de traspasar el dominio de la cosa (en el artículo 686 del CC vigente se define la tradición y se lo reconoce como un modo de adquirir el dominio de las cosas), que de ser mueble, no requeriría nada más adicional, y de ser inmueble, adicionalmente exigiría la inscripción en el Registro de la Propiedad, única forma de hacer la tradición (artículo 702 del CC); de tal suerte que, como está concebida y redactada actualmente la norma, la obligación tributaria nace y es exigible incluso antes que se haya producido la tradición y por tanto, antes que se transfiera el dominio e ingrese un patrimonio al haber del donatario. En resumen, el donatario al pagar la obligación tributaria, lo que tiene es realmente es un título adquisitivo de dominio, sin ser propietario del bien donado y bien podría suceder que no se llegue a dar la tradición y no adquiera el dominio. Por otro lado, la norma parece atender más bien a la donación de bienes inmuebles, así como de bienes muebles como vehículos, acciones y participaciones (en los que la ley exige inscripción para que opere la transferencia de dominio), con lo que la exigibilidad del tributo en donaciones de otros bienes muebles que pueden resultar muy valiosos como son por ejemplo, colecciones o joyas, queda prácticamente nula por cuanto no requieren inscripción alguna.

Se define los hallazgos (artículo 11) a los que hizo referencia la ley, con una norma de remisión al Código Civil.¹⁴³

2.1.16. Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico, 2008

Esta ley, que modifica varias leyes a su vez, fue publicada en el RO 392 de 30 de julio del 2008. No se verifican cambios significativos en nuestro criterio. Una norma que resulta variar es aquella que modifica el artículo 36, en lo referente al porcentaje de discapacidad que se considera para aplicar una rebaja, que va del 40 al 30%. En resumen, se mantiene el texto vigente en lo referente a impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones.

2.1.17. Proyecto de Ley para evitar la elusión del impuesto a la renta sobre herencias legados y donaciones

Actualmente está en trámite ante la Asamblea Nacional, el Proyecto de Ley para evitar la elusión del impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones, remitido por el Ejecutivo,¹⁴⁴ mismo que ha sido calificado para su conocimiento.¹⁴⁵

Es menester para temas atinentes a nuestro estudio, poner de manifiesto que por tratarse de un proyecto de ley, que no ha pasado siquiera el primer debate legislativo, nuestras apreciaciones son restringidas a lo que de texto del proyecto observamos, y quedará de estudios posteriores un análisis basado en la ley que de este proyecto devenga.

Por tanto, como aproximaciones al proyecto, se observa que mantiene la imposición sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, dentro de la normativa del impuesto a la renta.

¹⁴³ Ecuador, en CC primer inciso artículo 640, “La invención o hallazgo es una especie de ocupación por la cual el que encuentra una cosa inanimada que no pertenece a nadie, adquiere su dominio, apoderándose de ella.”

¹⁴⁴ Mediante Oficio No. T.7212-SEGJ-15-783 de 23 de octubre de 2015, el señor Presidente de la República remitió el referido proyecto a la Asamblea Nacional.

¹⁴⁵ Resolución del Consejo de Administración Legislativa No.CAL-2015-2017-052 de 28 de octubre de 2015.

No deja de resultar sugerente el título con el que se presenta, *evitar la elusión del impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones*, lo que se cohesiona con las expresiones que trae su exposición de motivos, que resaltan la existencia de “prácticas para evadir el pago del impuesto a las herencias, legados y donaciones, como son las transferencias a fideicomisos nacionales o extranjeros, la constitución de derechos de usufructo o de compañías en paraísos fiscales o en países con acceso restringido a los datos que permitan conocer la identidad de los socios ...”¹⁴⁶

Resalta asimismo, lo referente al destino de la recaudación, que retorna a educación de comunidades, pueblos y nacionalidades indígenas, afroecuatoriano y montubio, lo que parece conferir un carácter social y redistributivo a la normativa.

De nuestro estudio correspondiente a este capítulo segundo, se pone de manifiesto que, la imposición sobre herencias, legados y donaciones no resulta novedosa, data, según lo que hemos podido investigar, desde la Ley de Impuestos Patrióticos de 1912, que estableció este gravamen con normativa no específica y desde 1920 con la ley que rigió en particular el impuesto. Sin embargo, es una imposición con mucha actualidad, que ha sido constantemente modificada, e incluso se encuentra en trámite legislativo en nuestro país, un proyecto de ley reformativa.

De otro lado, el impuesto sobre herencias, legados y donaciones del recorrido histórico de la normativa, podemos establecer que este gravamen fue considerado por la normativa ecuatoriana como independiente, sin vinculación a ningún otro impuesto, según observamos desde la primera ley específica que se remonta a 1920, hasta aquella

¹⁴⁶ Se aprecia un cambio en el diseño de la imposición en general, la normativa propuesta introduce modificaciones a partir del inciso tercero del literal d) del artículo 36 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, y deja incólumes el inciso primero, que trata sobre las exenciones para hijos menores de edad o con alguna discapacidad y el segundo, en el que se presenta la tabla de imposición. El tercero contenía rebajas, y ahora resultaría modificado en cuanto al hecho imponible. Llama nuestra atención lo referente a las presunciones, por las que se considera que una vez producido el fallecimiento del causante, se ha producido el hecho generador si se transfirieron bienes o derechos existentes en el Ecuador de manera que hayan quedado aislados de su patrimonio a través de cualquier acto, contrato o figura jurídica que de manera directa o indirecta instituya como beneficiarios últimos a los legitimarios, y se causa el impuesto sobre los bienes o derechos, aunque no se transfiera el dominio a los beneficiarios; asimismo, la presunción se extiende a los beneficiarios si la transferencia se realizó con intervención de sociedades, instituciones sin fines de lucro, fideicomisos y similares, aunque no se conozca a los beneficiarios, situación en la que se presumirá, salvo prueba en contrario, que los beneficiarios últimos son los beneficiarios. Se denota un cambio en el hecho generador de herencias y legados, de tal forma que se vuelve a la aceptación expresa o tácita del heredero en el caso de sucesiones. Queda claro en cuanto a la exigibilidad, que el plazo es de seis meses desde la aceptación en cuanto a sucesiones, sin embargo, se señala, que la declaración debe efectuarse antes efectuarse la posesión efectiva inscribir el testamento o iniciar juicio de inventario; y en donaciones, la declaración deberá presentarse previamente a la inscripción de la escritura o celebración del contrato pertinente, o previo el acto o contrato que transfiera el dominio si no es obligatoria su inscripción.

de 1986 que fue derogada por la Ley de Régimen Tributario Interno en 1989. Por lo que, su conexión con el impuesto a la renta en la legislación ecuatoriana es de diseño relativamente reciente.

Hemos podido apreciar que el esquema de la imposición, ha variado significativamente según nuestro estudio cronológico de la legislación aplicable. En este sentido, resulta destacable lo referente a la tarifa aplicable, en podemos apreciar tres tratamientos claramente diferenciables, el primero, en el que se contemplaron escalas ascendentes en consideración a situaciones personales de los sujetos pasivos como su edad o su parentesco con el causante, hasta la reforma de 1989 en que se lo vinculó con el impuesto a la renta, a partir de lo que se estableció una tarifas proporcional única primero del 10% hasta 2001 en que se rebajó al 5%; y más recientemente, desde 2008, estar sujeto a una tabla progresiva con escalas ascendentes de acuerdo a la capacidad contributiva que se modifica anualmente.

Asimismo, en cuanto a exenciones, se ha atendido el carácter de impuesto personal en cuanto normativamente se han contemplado rebajas (y anteriormente recargos) en razón de circunstancias atinentes al beneficiario.

Debemos destacar en cuanto al objeto materia de la imposición, que en lo que respecta a sucesiones, en un inicio y hasta 1937 se consideró lo constituía el acervo total de bienes del causante, posteriormente y hasta la normativa vigente, se grava lo efectivamente recibido por el beneficiario. El hecho imponible ha ido variando, entre la delación y la aceptación de la herencia o legado, lo cual denota una imprecisión y confusión de las fases de la sucesión propias de la materia civil. En la ley vigente por ejemplo, se atiende a la delación como hecho generador, mientras el reglamento señala que es el fallecimiento, que si bien pueden coincidir, no son instituciones sinónimas como hemos estudiado en este capítulo.

En cuanto a la exigibilidad, en herencias y legados, hay un plazo que sigue a la delación, sin embargo, en la donación se produce, en la práctica, incluso antes de efectuarse el acto o contrato que transfiere el dominio de los bienes o derechos.

Finalmente, hemos observado que el destino de la recaudación ha sido de especial interés al crear y reformar la normativa aplicable a esta imposición, siendo así que en un inicio se consignó los ingresos por ejemplo en 1912 a educación pública, en 1920 a obra social, en 1961 a defensa nacional, en 1986 al financiamiento de aumento

de sueldos y salarios, e incluso el proyecto de reforma 2015, propone destinarlo a educación de comunidades, pueblos y nacionalidades indígenas, afroecuatoriano y montubio.

Es importante considerar que de acuerdo al Código Orgánico de Organización Territorial, los gobiernos autónomos descentralizados regionales se constituyeron como beneficiarios de los recursos generados por algunos impuestos, entre los que se encuentra el impuesto a la renta por herencias, legados y donaciones.¹⁴⁷

CUADRO 2

Comparativo de normativa que ha regido el impuesto sobre herencias, legados y donaciones en el Ecuador

Tema	Primeras leyes	Cambios importantes	Normas vigentes LORTI y reglamento ¹⁴⁸
Objeto del impuesto	<p>Ley de Impuestos Patrióticos, 1912: En herencias <i>abintestato</i> se grava aquellas de más de diez mil sucres (artículo 8), grava donaciones (artículo 9), sucesores: parientes cuarto grado o más de consanguinidad pagará sobre el acervo líquido.</p> <p>Ley de Impuesto progresivo a las herencias, legados y donaciones, 1920: Toda sucesión testada o abintestato que valiere más de diez mil sucres pagará sobre el acervo total de bienes</p>	<p>Ley de Impuesto sobre las herencias, legados, donaciones, etc., 1937: El impuesto recae sobre el valor de la asignación que recibe el beneficiario.</p>	<p>LORTI: Establece el impuesto a la renta global de personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades nacionales o extranjeras (artículo 1), se establece lo referente a ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones.</p> <p>RLORTI: Son objeto de impuesto a la renta los acrecimientos patrimoniales de personas naturales o sociedades provenientes de herencias, legados y donaciones (artículo 54 inciso 1).</p>

¹⁴⁷ Recordemos que la Constitución de la República de 2008, ha señalado en el artículo 242 que el Estado se organiza territorialmente en regiones, provincias, cantones y parroquias. Ahora bien, la regionalización es un proceso que, de acuerdo a la disposición transitoria primera numeral 9 de la misma Constitución, tiene un plazo que debe establecerse en la ley y no puede ser mayor a ocho años.

¹⁴⁸ Ecuador, en LORTI, RO 341 (de 22 de diciembre de 1989); y en RLORTI, RO 587 (de 20 de diciembre de 1990).

<p>Concepto de renta</p>	<p>Desde la Ley de Impuestos Patrióticos de 1912 hasta la última Ley de Impuesto sobre herencias, legados, donaciones, etc. de 1986: El gravamen era independiente y no vinculado al impuesto a la renta.</p>	<p>Ley de Régimen Tributario Interno, 1989: El gravamen a los ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones se incorpora al impuesto a la renta.</p> <p>Ley 2007: Se incorporan los hallazgos al numeral 9 del artículo 8 de la LORTI como ingresos de fuente ecuatoriana gravable y están regulados de forma independiente a ingresos por herencias, legados y donaciones en el RLORTI.</p>	<p>Dentro del concepto de renta se concibe como ingreso de fuente ecuatoriana los obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios (artículo 2).</p> <p>En el artículo 8 se establece como ingresos de fuente ecuatoriana aquellos provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador.</p>
<p>Tarifa</p>	<p>Ley de Impuestos Patrióticos, 1912: Tabla que aumentaba el porcentaje proporcionalmente al grado de parentesco, hasta llegar al décimo grado a razón del 20%.</p> <p>Ley de impuesto sobre herencias, legados, donaciones, etc, 1937: Tabla porcentual desde 1,30 a 6% con fracción básica desgravada (artículo 2).</p>	<p>Ley de Régimen Tributario Interno, 1989: Se establece una tarifa única del 10% sobre el excedente de cinco millones de sucres.</p> <p>Ley 41 de 2001: Rebaja la tarifa al 5%.</p> <p>Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, 2007: Se incorpora la tabla progresiva en el art. 36 de la LORTI y rige desde 2008.</p>	<p>La tabla progresiva está fijada en el art. 36 literal d), que se modifica anualmente mediante las resoluciones que dicta el SRI, las que ajustan la tabla conforme el Índice de precios al consumidor fijado por el INEC.</p>
<p>Fracción básica</p>	<p>Ley de Impuestos Patrióticos, 1912: Herencias <i>abintestato</i> de más de diez mil sucres.</p> <p>Ley de Impuesto progresivo a las herencias, legados y donaciones, 1920: Toda sucesión testada o abintestato que valiere más de diez mil sucres.</p>	<p>Ley 93 de 1995: Sustituye el último inciso del artículo 36, grava con tarifa única del 10% sobre el exceso de la fracción básica no gravada del impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas.</p> <p>Reglamento LRTI, 2001: Se consideraba como tarifa gravada 0%, hasta la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria de</p>	<p>Se considera una fracción básica que si bien no es desgravada, está gravada con tarifa 0%. Esta tarifa se modifica anualmente, en el 2015 fue de 68.880 dólares de los Estados Unidos.</p>

		2007 se hacía referencia a tarifa desgravada.	
Exenciones	<p>Ley de Impuestos Patrióticos, 1912: Exentos el cónyuge heredero o legatario (artículo 10); asignaciones destinadas a instituciones de beneficencia pública; herencias que valieren menos de 10.000 sucres.</p>	<p>Ley de impuesto sobre las herencias, legados y donaciones, 1961: Se enumeran las exenciones, se destacan por ser la única ley donde se establece como exención las indemnizaciones por muerte del causante, pensiones del seguro social, importes de seguros de vida y desgravamen (artículo 18).</p> <p>LRTI, 1989: Prevé exenciones para el impuesto a la renta en general (artículo 9).</p> <p>RLRTI, 1990: Para lo referente a ingresos por herencias, legados y donaciones están exentos aquellos que constan en los numerales 2, 3, 4, 5, 12 y 13 de la Ley (artículo 40).</p>	<p>LORTI, (artículo 36 inciso primero del literal d): se exceptúan los ingresos de los hijos del causante que sean menores de edad o tengan una discapacidad de al menos el 30% según calificación del CONADIS. La norma que está vigente se introdujo en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria de 2007 (se redujo el porcentaje de discapacidad de 40% a 30% en 2008).</p>
Deducciones, rebajas y/o recargos aplicados	<p>Ley de Impuestos Patrióticos, 1912: Rebaja si los mismos herederos fueron llamados a suceder por testamento, se reducía el impuesto a la mitad; recarga a mayor grado de parentesco, mayor el porcentaje hasta alcanzar el 20% para décimo grado o más.</p> <p>Ley de impuesto progresivo a las herencias, legados y donaciones, 1920: Rebajas progresivas con relación al número de descendientes (artículos 2 al 6);</p>	<p>LRTI, 1989: No se contemplan rebajas ni recargos, tampoco el Reglamento general de aplicación del Impuesto a la Renta de 1990.</p>	<p>Beneficiarios de herencias y legados dentro del primer grado de consanguinidad con el causante, tarifas de la tabla reducidas a la mitad (artículo 36).</p>

	recargas progresivas crecientes con relación al parentesco de los sucesores hasta doblar el impuesto en caso de ser extraños; recargo por sucesión intestada.		
Hecho generador	<p>Ley de Impuestos Patrióticos, 1912: Herencias, y donaciones que valieren más de 10.000 sucres y que la reciban sucesores que se encuentren en cuarto grado o más de consanguinidad.</p> <p>Ley de impuesto progresivo a las herencias, legados y donaciones, 1920: Es objeto del impuesto toda herencia testada o abintestato que valiere más de diez mil sucres. Alcanza a todos los grados a diferencia de la de 1912 que solo regía desde el cuarto en adelante (artículo 1).</p>	<p>RLRTI, 2001: Se establece lo relativo al hecho generador y señala esta norma, que en el caso de herencias y legados es la aceptación, y que para efectos tributarios, se entienden aceptados si han transcurrido seis meses a partir del fallecimiento del causante; mientras que para donaciones, el hecho generador se produce al otorgamiento de actos o contratos que determinen la transferencia a título gratuito de un bien o derecho (artículo 42).</p>	<p>En herencias y donaciones el hecho generador es la delación; en donaciones: el otorgamiento del acto o contrato por el cual se transfiere el dominio (artículo 36 literal d).</p> <p>RLORTI: En herencias y donaciones es el fallecimiento del causante (salvo llamamiento condicional); en donaciones el otorgamiento de actos o contratos que determinen la transferencia a título gratuito de un bien o derecho (artículo 55).</p>
Exigibilidad	<p>Ley de impuesto progresivo a las herencias, legados y donaciones, 1920: Se incluye que las donaciones debían tributar el impuesto previamente a llevarse a cabo la transmisión de bienes (artículo 7); y, se señala intereses si no se paga el impuesto dentro de un año (artículo 14).</p>	<p>Ley de impuesto sobre las herencias, legados, donaciones, etc., 1940: Establece que la denuncia obligatoria debe hacerse en tres meses si el causante falleció en el país y seis si falleció en el exterior (artículo 26); no se aprecia plazo para la denuncia en caso de donaciones y constitución de otros derechos reales, por lo que se entendería que la exigibilidad de la obligación operaba de inmediato.</p>	<p>LORTI, artículo 36 literal d): En herencias y legados: seis meses posteriores a la delación; en donaciones: de acuerdo al RLORTI, el impuesto debe pagarse previo a la inscripción de la escritura o contrato (artículo 61 numeral 2).</p>
Bienes y derechos	Ley de impuesto sobre las herencias, legados,	RLRTI, 2001: Grava también a la transmisión de dominio	RLORTI (artículo 54, incisos segundo y tercero): Transmisión de dominio y

	<p>donaciones, etc., 1928: Los bienes sujetos a este impuesto son aquellos situados en el Ecuador, independientemente del lugar de la muerte del <i>de cuius</i> ni su nacionalidad (artículo 18).</p>	<p>o a la transferencia de bienes y derechos que hubiere poseído el causante o posea el donante en el exterior a favor de residentes en el Ecuador (artículo 41, inciso tercero).</p>	<p>a la transferencia a título gratuito de bienes y derechos situados en el Ecuador; grava también la transmisión de dominio o a la transferencia de bienes y derechos que hubiere poseído el causante o posea el donante en el exterior a favor de residentes en el Ecuador.</p>
<p>Destino de la recaudación</p>	<p>Ley de Impuestos Patrióticos, 1912: Instrucción Pública (artículo 12).</p> <p>Ley de impuesto progresivo a las herencias, legados y donaciones, 1920: Obra social (artículos 9 y 10).</p> <p>Ley de impuesto sobre las herencias, legados y donaciones, 1961: El destino de lo recaudado se distribuía entre la Junta de Defensa Nacional, las universidades del país, las entidades deportivas y los municipios de Bolívar (artículo 74).</p>	<p>Reformas a varias leyes, temas presupuestarios, 1971: En el art. 10 se sustituye el art. 74 de la Ley de impuesto sobre herencias, legados y donaciones y se estableció que lo recaudado debía depositarse en el Banco Central en el <i>Fondo de Operación del Tesoro</i>.</p> <p>Reformas a la Ley Orgánica de Hacienda, 1975: Crea la cuenta corriente única del tesoro nacional, a la que debe ingresar lo recaudado por esta imposición (Codificación de la Ley de Impuesto sobre herencias, legados y donaciones, artículo 74).</p>	<p>Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas COPFP, 2010: (artículo 163: incisos primero y tercero: mantiene la cuenta única del tesoro nacional abierta, el depositario oficial es el Banco Central del Ecuador. Todo organismo, entidad y dependencia del sector público no financiero, debe acreditar la totalidad de recursos financieros públicos que obtenga, recaude o reciba de cualquier forma a las respectivas cuentas abiertas en el Banco Central del Ecuador.</p>

Fuente: Registros Oficiales del Ecuador
Elaboración: Mónica Heredia Proaño

Este cuadro contiene una descripción comparativa de la normativa que ha regido en el Ecuador en la época republicana, observando para el análisis, el tratamiento de instituciones como son el objeto del impuesto, hecho generador, tarifa, exenciones, rebajas y recargos y destino de la recaudación.

Capítulo tercero

Análisis comparativo de la legislación sobre el impuesto a las herencias, legados y donaciones en los países de la CAN: Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú

A lo largo de este capítulo se abordará de forma comparativa, aspectos relevantes del impuesto en estudio, destacando el tratamiento que hace cada legislación de los países de la CAN respecto de los tópicos en referencia. Los temas en estudio, parten de analizar si el incremento patrimonial derivado de herencias, legados o donaciones ha sido considerado como impuesto a la renta, complementario o independiente, así mismo se contrasta la configuración del hecho imponible, sujetos pasivos, exenciones, base imponible y tarifa respectivos, es decir, en este capítulo el tratamiento se hace por instituciones a fin de establecer lo que el diseño normativo de cada país contempla sobre la imposición en sus aspectos más relevantes y que determinan su configuración.

3.1. Impuesto a la renta, complementario o independiente

En el capítulo primero de este estudio, se discurrió respecto de si el gravamen aplicable a los ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, constituye impuesto a la renta, o es un gravamen complementario a aquel, o más bien independiente. Al respecto, en las líneas siguientes, se señalará de forma comparativa la alternativa que contemplan las legislaciones de los países de la CAN al respecto.

En *Bolivia*, la legislación de este país contempla el impuesto a las transacciones –IT–¹⁴⁹, en el que se encuadra todo ingreso devengado y obtenido por el ejercicio de comercio, industria, profesión, oficio, obras y servicios y las transmisiones a título gratuito de bienes muebles, inmuebles y derechos; y el impuesto a las transmisiones gratuitas de bienes registrables –ITGB–,¹⁵⁰ que independientemente del impuesto a las

¹⁴⁹ Bolivia, en Ley No. 843, Gaceta Oficial 1463 (20 de mayo de 1986), en Decreto Supremo No. 27947 (20 de diciembre de 2004) y en Anexo 3, Gaceta Oficial (18 de febrero de 2005). Texto Ordenado Vigente, Título VI, artículos 72 y ss.; reglamento dado por Decreto Supremo No. 21532. Vigente a 2014.

¹⁵⁰ Bolivia, en Ley No. 843, Título XI, artículos 99 y ss., en Decreto Supremo No. 21789, de acuerdo con la Ley N° 154 de Clasificación y Definición de Impuestos y Regulación para la Creación y/o Modificación de Impuestos de Dominio de los Gobiernos Autónomos de 14 de julio de 2011, el gobierno

transacciones obliga a los beneficiarios de herencias, sucesiones, testamentos, anticipos de legítima y donaciones. Este gravamen lo administra el gobierno central, sin embargo una vez que los gobiernos autónomos departamentales creen un impuesto dentro de su jurisdicción administrativa,¹⁵¹ este impuesto dejará de tener vigencia a nivel central.¹⁵²

En el sistema tributario boliviano, se aprecia la existencia de tributos sobre: renta, utilidades y ganancias de capital; sobre la propiedad que básicamente es el impuesto a las sucesiones y a las transmisiones gratuitas de bienes –ITGB–; sobre el consumo como el impuesto a las transacciones –IT–; selectivos; sobre el comercio exterior; y, sobre transacciones financieras. De lo que se colige que los dos impuestos que gravan los acrecimientos patrimoniales son independientes del impuesto a la renta (respecto de utilidades y ganancias de capital).

En *Colombia*, se grava con el impuesto a las ganancias ocasionales los ingresos que no resultan frecuentes como aquellos provenientes de herencias, legados y donaciones (o rifas, apuestas y loterías). Es preciso destacar que de acuerdo con la normativa, en este caso, el Estatuto Tributario Nacional,¹⁵³ el impuesto a las ganancias ocasionales es considerado como un solo tributo con el impuesto a la renta, aunque la concepción de base sea de impuesto *complementario* de este último.¹⁵⁴

En *Ecuador*, como se ha estudiado en el capítulo anterior, desde 1989 se grava el incremento patrimonial proveniente de herencias, legados y donaciones con el impuesto a la renta, mientras que anteriormente se lo hacía con un impuesto independiente propio. Las normas distinguen el acrecentamiento proveniente de sucesiones y donaciones, pero

central continuará con la administración de este impuesto a la transmisión gratuita de bienes (ITGB), hasta que los gobiernos autónomos departamentales creen su propio impuesto.

¹⁵¹ El Departamento Autónomo de Santa Cruz ha decretado la Ley de Creación del Impuesto Departamental a la Transmisión Gratuita de Bienes, expedida mediante Ley Departamental No. 90 (20 de febrero de 2015).

¹⁵² Bolivia, en Ley N° 154 (14 de julio de 2011), se establece en la disposición transitoria segunda: “El nivel Central del Estado continuará con la administración del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes (ITGB) de acuerdo a la Ley vigente, hasta que los gobiernos autónomos departamentales creen su propio impuesto”. La clasificación y definición de impuestos, en su artículo 7 inciso a), declara que los gobiernos autónomos departamentales podrán crear impuestos cuyo objeto sea “la sucesión hereditaria y donaciones de bienes inmuebles y muebles sujetos a registro público.”

¹⁵³ Colombia, en Estatuto Tributario Nacional, Decreto No. 624 expedido por Decreto No. 624, Diario Oficial No. 38756 (30 de marzo de 1989).

¹⁵⁴ Colombia, en Estatuto Tributario Nacional, artículo 5: “El impuesto sobre la renta y sus complementarios constituyen un solo impuesto. El impuesto sobre la renta y complementarios se considera como un solo tributo y comprende: 1. Para las personas naturales, sucesiones ilíquidas, y bienes destinados a fines especiales en virtud de donaciones o asignaciones modales contemplados en el artículo 11, los que se liquidan con base en la renta, en las ganancias ocasionales. 2. Para los demás contribuyentes, los que se liquidan con base en la renta, en las ganancias ocasionales, así como sobre las utilidades comerciales en el caso de sucursales de sociedades y entidades extranjeras.”.

lo consideran parte de la renta, lo que se traduce en un apuntalamiento del sistema de renta global.¹⁵⁵ No obstante, se debe considerar que en nuestro país, la declaración y pago del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones se hace con aplicación de una tabla distinta de aquella que rige el impuesto a la renta, y que de este, dicha declaración es meramente informativa.

En *Perú*, la legislación no grava la acreencia patrimonial producida por herencias, legados y donaciones con impuesto alguno. Históricamente, hasta 1979 existió el impuesto sobre herencias, donaciones y legados,¹⁵⁶ esta derogatoria obedeció a la racionalización del sistema tributario emprendida en el segundo gobierno del presidente Belaúnde Terry,¹⁵⁷ por la que se suprimieron varios impuestos directos, entre ellos, aquel que gravaba las transferencias de bienes a título gratuito con un tratamiento diferencial progresivo con arreglo al grado de parentesco entre adquirente y sucesor en el que se gravó más a los parientes más lejanos y extraños. Se gravaba asimismo las indemnizaciones recibidas en virtud de pólizas de seguros cuyo beneficiario fuere persona diversa al contratante. Para establecer la base imponible, la norma consideró únicamente los bienes, acciones y derechos existentes en el territorio peruano y se gravó la cuota efectivamente recibida por cada heredero, toda vez que el impuesto se estableció sobre las hijuelas y no sobre el acervo total de la masa hereditaria.

Es importante apuntar que en el año 2012 se introdujo una modificación a la ley que regula el impuesto a la renta,¹⁵⁸ por la que se considera como costo computable en la transferencia de bienes adquiridos a título gratuito, el valor de adquisición, lo que

¹⁵⁵ Conforme se ha señalado en los capítulos anteriores, pese a incluirse como un ingreso de fuente ecuatoriana considerado renta, el gravamen impositivo sobre herencias, legados y donaciones en Ecuador se declara de forma independiente (en el formulario 108), solo de manera informativa en el formulario para declaración de impuesto a la renta (formulario 101 y 102), con una tabla propia y diferente de aquella que rige sobre otros tipos de renta, sin que sea posible consolidar las deducciones entre categorías de ingresos así como tampoco deducir de este ingreso los gastos personales como alimentación, educación, salud, vestimenta y vivienda. En resumen, se ha avanzado hacia un impuesto a la renta consolidado que responda al sistema de renta global, pero aún se encuentran características más bien propias de un sistema cedular en este rubro impositivo. Lo cual se trata con mayor detalle en el capítulo segundo.

¹⁵⁶ Perú, mediante Decreto Ley No. 22719 de 9 de octubre de 2009, Diario Oficial (10 de octubre de 1979), se consolida el espectro normativo peruano y expresamente consta enlistada la Ley No. 2227 como derogada. Esta consolidación de normas derogadas constituyó más un trabajo de racionalización de la normativa peruana que resulta bastante didáctico. Fue la Ley No. 2227, Diario Oficial (de 12 de febrero de 1916) la que estableció el Impuesto a las herencias, donaciones y legados en el Perú.

¹⁵⁷ Perú, en Decreto Ley No. 22719. En la exposición de motivos se establece que esta derogatoria obedece a racionalización del sistema tributario peruano y a la necesidad de bajar la incidencia de la carga tributaria que afecta la transferencia gratuita de patrimonios.

¹⁵⁸ Perú, en Decreto Legislativo No. 1120, Diario Oficial No. 470693 (de 18 de julio de 2012), con vigencia desde el 1 de agosto de 2012.

resulta, o bien igual a cero, o bien el que correspondía al transferente; mientras que en el texto que fuera reformado, el precio de adquisición aplicable era el valor nominal, por tanto un costo real y actual que al computar daba como resultado un ingreso bajo o nulo. Con la norma vigente el costo computable del bien resultará siempre muy por debajo del de venta, dando como efecto un ingreso elevado y por tanto un mayor impuesto a la renta a pagar en razón de la transferencia de dominio de bien.¹⁵⁹

A través de la reforma del año 2012 a la que se ha hecho referencia, de alguna forma se grava con impuesto a la renta la adquisición de bienes a título gratuito, pero no el momento en que estos se transmiten, sino cuando son transferidos por los sucesores o donatarios, que es cuando se produce una ganancia o renta para el beneficiario.

En resumen, en la legislación peruana, el gravamen en estudio, como queda apuntado, no existe propiamente, pero cuando rigió, fue concebido más bien como un impuesto independiente del impuesto a la renta.

En definitiva, encontramos que en Bolivia el impuesto sobre herencias, legados y donaciones es independiente del impuesto a la renta, ya sea que se grave con impuesto a las transacciones o con el impuesto a la transferencia gratuita de bienes, mientras que en Colombia y Ecuador, al imposición es complementaria del impuesto a la renta, y, en Perú, este gravamen fue derogado de la legislación.

3.2. Hecho imponible

En *Bolivia*, como se ha referido en líneas anteriores, existen dos gravámenes a considerar. En el impuesto a las transacciones, el hecho generador, en el caso de transmisiones gratuitas de bienes, se configura cuando queda perfeccionado el acto o se haya producido el hecho por el cual se transmite el dominio de la cosa o derecho

¹⁵⁹ Perú, en Texto Ordenado Único del Código Tributario (citado en adelante como TUO), artículo 21. Se regula el costo computable de bienes a fin de establecer la renta bruta, esta norma cuya reforma fue introducida por el Decreto Legislativo No. 1120, publicado el 18 de julio de 2012, vigente a partir del 01 de enero de 2013; en el 21.3, prevé: “En el caso de personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, el costo computable será igual a cero. Alternativamente, se podrá considerar como costo computable el que correspondía al transferente antes de la transferencia, siempre que éste se acredite de manera fehaciente.”.

transferido.¹⁶⁰ Expresamente se exceptúa del hecho generador a lo percibido por primas por seguros de vida.¹⁶¹

En el caso del ITGB, (se encuentran comprendidos los actos jurídicos por los que se transfiere a título gratuito el dominio de bienes sujetos a registro, tales como, herencias, legados, donaciones y anticipos de legítima),¹⁶² el hecho imponible se perfecciona, en el caso de transmisiones por fallecimiento del causante, a partir de la fecha en el cual se dicte la declaratoria de herederos o se declare válido el testamento que cumpla la misma finalidad; y en el caso de donaciones, en la fecha en que tenga lugar el hecho o acto jurídico que da origen a la transmisión de dominio del bien o derecho transferido.¹⁶³

En *Colombia*, el hecho generador del impuesto complementario por herencias, legados y donaciones se configura al recibir lo correspondiente a la sucesión o donación.¹⁶⁴

En *Ecuador*, en nuestra legislación vigente, en cuanto a las herencias y legados, se ha establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno, que el hecho imponible y por el que nace la obligación tributaria, es *la delación*,¹⁶⁵ en el reglamento se contempla que el hecho generador se produce el momento que fallece la persona cuya sucesión se defiere al heredero o legatario, si este no es llamado condicionalmente.¹⁶⁶ La exigibilidad de la obligación tributaria en cambio, se produce en seis meses posteriores a la delación, cuando debe presentarse la declaración correspondiente por parte del contribuyente.

¹⁶⁰ Bolivia, en Reglamento al Impuesto a las Transacciones, Decreto No. 21532, Gaceta Oficial (27 de febrero de 1987). El artículo 2 literal g) establece que lo referente al perfeccionamiento del hecho generador en transmisiones a título gratuito.

¹⁶¹ Bolivia, en Ley No. 1883, Gaceta Oficial de Bolivia No. 2073 (7 de julio de 1998), se introduce reformas a la Ley No. 843 (artículo 54)

¹⁶² Bolivia, en Decreto Supremo No. 21789 (7 de diciembre de 1987), artículo 1 del Reglamento del ITGB, vigente.

¹⁶³ Bolivia, en Reglamento del ITGB, artículo 5.

¹⁶⁴ Colombia, en Estatuto Tributario Nacional, artículo 302. Se debe tener en cuenta que el artículo 27 ibídem, señala que los ingresos se entienden realizados cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago.

¹⁶⁵ Conforme se analizó en el segundo capítulo, la delación constituye una segunda fase en la transmisión de bienes por sucesión, por la que la ley entra a considerar a los sucesores y los llama a fin de que éstos se pronuncien respecto de si aceptan o repudian la asignación. Es preciso tener en cuenta que en el capítulo segundo asimismo, se hizo una revisión histórica del tratamiento normativo que se dio al hecho generador del impuesto a las herencias, legados y donaciones, pasando de la apertura de la sucesión a la delación e incluso al momento en que los herederos y legatarios aceptaban la asignación.

¹⁶⁶ Ecuador, en LORTI, artículo 36 literal d) y en RLORTI, 55.

En el caso de las donaciones, de acuerdo con la referida ley (y su reglamento lo ratifica), la obligación tributaria nace con *la realización del acto o contrato que transfiere el dominio*, y es exigible previamente a la inscripción de la escritura o contrato pertinente.¹⁶⁷

En *Perú*, no existe un impuesto a las herencias, legados y donaciones desde 1979 en que fue suprimido.¹⁶⁸ Es preciso mencionar no obstante, que a partir del año 2012, conforme se ha hecho referencia en líneas anteriores, para establecer la renta bruta (para el cálculo del impuesto a la renta –de capital de segunda categoría–),¹⁶⁹ se toma en las adquisiciones a título gratuito como costo computable o bien cero o alternativamente, el valor de adquisición que tuvo para el sucesor (mismo que debe ser acreditado debidamente), por lo que se grava propiamente la ganancia (en la venta de valores inmobiliarios adquiridos a título gratuito) que resulta del valor de adquisición respecto del valor nominal.

Resulta evidente que en la normativa de Bolivia, Colombia y Ecuador, hay un consenso en cuanto a gravar el incremento efectivamente recibido por el beneficiario de herencias y legados, mientras que en donaciones, es el acto o contrato por el que se transmiten los bienes el que genera la imposición. No obstante, en *Perú*, al no existir imposición sobre el acrecentamiento patrimonial, se grava la transferencia de bienes adquiridos gratuitamente, al momento en que se produce la ganancia en razón de dicha venta.

3.3. Exenciones

En *Bolivia*, en lo referente al IT, no se ha establecido exenciones respecto a lo percibido en virtud de transferencias a título gratuito. En cuanto al ITGB, se ha

¹⁶⁷ Ecuador, en LORTI, artículo 36, literal d), incisos 5 y 6, reformado por el artículo 91 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, RO Tercer Suplemento 242 (de 29 de diciembre de 2007). Y en RLORTI, artículo 55, tercer inciso.

¹⁶⁸ En la legislación histórica peruana es posible encontrar que la Ley No. 2227 a la que se ha hecho referencia en este mismo capítulo, en el artículo 1 definía el hecho generador y señalaba que se gravan las transmisiones de toda clase de bienes, acciones y derechos que se verifiquen por sucesión, a título de herencia, legado o donación, con arreglo a los grados de parentesco que determinaba en categorías de imposición ascendente proporcional a la distancia del mismo. De igual forma se gravaba en el artículo 5 lo recibido por los herederos o beneficiarios en virtud de pólizas de seguros.

¹⁶⁹ En *Perú* existen cinco categorías de renta, la segunda deviene del criterio de lo percibido por capital, como ganancia en inversiones, venta de inmuebles y valores mobiliarios (incluidos aquellos adquiridos a título gratuito), bonos, acciones o recibido por regalías, dividendos e intereses. Todas las rentas del país, tienen una deducción legal, para determinar la renta neta, incluida las rentas empresariales o de negocios en la cuales se deducen gastos y costos vinculados a la actividad.

establecido exención respecto del gobierno central, los departamentales, municipales e instituciones públicas y las personas jurídicas sin ánimo de lucro.¹⁷⁰

En *Colombia*, se contempla como exenciones en ganancias ocasionales respecto de bienes inmuebles y asignaciones de porción conyugal o de herencia o legado con una relación porcentual (hasta determinado número de unidad de valor tributario –UVT–),¹⁷¹ respecto al grado de parentesco, que resulta incluso menor si el beneficiario no es pariente.¹⁷²

En *Ecuador*, se exceptúan del pago de impuesto a la renta por ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, aquellos que corresponden a los hijos del causante que sean menores de edad o tengan una discapacidad de al menos el 30% según calificación del CONADIS.¹⁷³ Adicionalmente es preciso considerar que existe una fracción básica gravada con tarifa 0% que en el 2014 fue establecida en 66.380 y para el 2015, en 68.880 dólares de los Estados Unidos de América.¹⁷⁴

En *Perú*, como se ha dicho, no existe un gravamen a herencias, legados y donaciones. Es a partir de la reforma incorporada al Texto Único Ordenado en el año 2012, que se introdujo un gravamen sobre la transferencia de bienes mobiliarios adquiridos a título gratuito, sin que se hubieren establecido exenciones.¹⁷⁵

En este aspecto, resulta entonces que en Colombia y Ecuador, se aplican exenciones que atienden a situaciones personales de los obligados, y, si bien no constituye una exención, es importante considerar la aplicación de bases con tarifa 0% en Ecuador y tarifas desgravadas en Colombia, lo que implica que existen ingresos de menor cuantía que no están sujetos al gravamen.

¹⁷⁰ Bolivia, en Ley No. 843, artículo 103.

¹⁷¹ Colombia, las UVT o unidad de valor tributario es establecida por la DIAN –Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales anualmente (en el mes de octubre y rige desde el año siguiente). Para el año 2014 estableció cada unidad en 27.485 pesos colombianos, Resolución No. 000227 de 31 de octubre de 2013, sobre la base legal contenida en el artículo 868 del Estatuto Tributario Nacional.

¹⁷² Colombia, en Estatuto Tributario Nacional, artículo 307. Este artículo comprende cinco exenciones, vivienda urbana y rural que fue de propiedad del causante, desgravada hasta 7.700 UVT, asignaciones hasta 3.490 UVT, 20% del valor de los bienes y derechos recibidos por personas diferentes de los legitimarios y/o el cónyuge supérstite y 20% del valor de otros bienes y derechos en bienes recibidos por donación y otros actos jurídicos gratuitos.

¹⁷³ Ecuador, en LORTI, artículo 36 literal d) inciso primero.

¹⁷⁴ Ecuador, la tabla de tarifas se regula anualmente, para el año 2015 se encuentra en la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00001085, ROS 408 (5 de enero de 2015); y de 2014, en la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00034, RO Segundo Suplemento 169 (24 de enero de 2014) Se corrige errores de cálculo de la Resolución No. NAC-DGERCGC13-00858, RO Segundo Suplemento (18 de diciembre de 2013) que contenía a su vez la tabla para el año 2014.

¹⁷⁵ Perú, en TUO artículo 21.3 del, reformado por el Decreto Legislativo No. 1120, publicado el 18 de julio de 2012, vigente a partir del 01 de enero de 2013.

3.4. Sujetos pasivos

En *Bolivia*, en cuanto al impuesto a las transacciones –IT–, se establece que son sujetos pasivos de este gravamen los herederos o beneficiarios de transmisiones gratuitas, sean estas personas naturales, jurídicas o sucesión indivisa.¹⁷⁶ Respecto al impuesto a las sucesiones y a las transmisiones gratuitas de bienes –ITGB–, los sujetos pasivos son las personas naturales y jurídicas beneficiarias del hecho o acto jurídico que da origen a la transmisión de dominio.¹⁷⁷

En *Colombia*, se establece que quien es sujeto pasivo del impuesto a la renta, lo es de las ganancias ocasionales, entre las que constan aquellas que reciban por concepto de herencias, legados y donaciones.¹⁷⁸

En *Ecuador*, son sujetos pasivos del impuesto a la renta por ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, los beneficiarios de herencias, legados y donaciones, esto es, quienes tengan un acrecimiento patrimonial a título gratuito, siendo responsables del impuesto los albaceas, representantes legales, tutores, apoderados o curadores.¹⁷⁹

En este aspecto, es importante tener en cuenta, conforme se analizó en el capítulo segundo, que en la vigente legislación ecuatoriana el hecho imponible en el caso de las herencias y legados está dado por la delación y no por la aceptación de la asignación, y por la realización del acto o contrato en el caso de las donaciones, lo que implica que al generarse la obligación tributaria por este concepto, propiamente no se ha producido la transmisión del patrimonio y por tanto, en teoría se constituyen como sujetos pasivos quienes más bien son los eventuales beneficiarios.¹⁸⁰

En *Perú*, según queda señalado, no existe el impuesto equivalente en esta legislación, sin embargo, en el caso del impuesto a la renta que corresponde por la ganancia obtenida de la venta de bienes adquiridos a título gratuito, se grava a personas naturales, sociedad conyugal y sucesiones indivisas.

¹⁷⁶ Bolivia, en Ley 843 Texto Ordenado Vigente, artículo 74; y en Reglamento del IT, artículo 5 inciso primero, Decreto Supremo No. 21532.

¹⁷⁷ Bolivia, en Ley 843, artículo 100; y en Reglamento al ITGB, artículo 4 literal a).

¹⁷⁸ Colombia, en Estatuto Tributario Nacional, artículos 5 y 302.

¹⁷⁹ Ecuador, en LORTI Artículos 36 literal d) y 56 RLORTI.

¹⁸⁰ Inclusive, en el caso de las donaciones, adicionalmente de generarse la obligación anteriormente a la transmisión, también se produce de forma previa la exigibilidad de la misma, puesto que la norma de los artículos 36 literal d) LORTI y 61 RLORTI señalan que la declaración y pago debe efectuarse de forma previa a la inscripción de la escritura o contrato.

Es evidente que las legislaciones de Bolivia, Colombia y Ecuador han procurado imponer el gravamen a quien efectivamente recibe el beneficio o incremento patrimonial; en este sentido, incluso en el Perú, se grava a quien obtiene ganancia de bienes adquiridos a título gratuito, lo que implica establecer una imposición a quien efectivamente ha recibido un beneficio en su patrimonio.

3.5. Base imponible

En *Bolivia*, en cuanto al impuesto a las transacciones, la base imponible se establece, en transmisiones gratuitas (incluidas sucesiones hereditarias y usucapión¹⁸¹), siendo el sujeto pasivo del impuesto el heredero o beneficiario, sea persona natural o jurídica o sucesión indivisa, de la siguiente forma: a) En bienes inmuebles, por el valor de avalúo del impuesto anual a la propiedad; mientras que en donaciones: la base imponible no puede ser inferior al precio de costo; b) En vehículos automotores, la base imponible está dada por el precio ex –aduana, con depreciación anual de 20%; y, c) En otros bienes sujetos a registro, la base imponible es aquella que resulte del avalúo que se practique en base a reglamentación expresa en cada caso, que debe dictar la administración tributaria.¹⁸²

En el Impuesto a las Transmisiones Gratuitas de Bienes –ITGB–, la base imponible se determina sobre la base del avalúo de los bienes de acuerdo con el Reglamento, en el que se atiende al tipo de bien para fijar su avalúo, así se distingue bienes inmuebles urbanos, rurales, automotores y aeronaves y acciones de capital.¹⁸³

En *Colombia*, las ganancias ocasionales gravan lo efectivamente recibido, si no consiste en dinero, el valor que corresponde a las especies en herencias y legados es aquel que tenían según la declaración de renta y patrimonio del causante en el último día del año de la muerte; en donaciones el valor es el que tenían los bienes en el año anterior a la donación.¹⁸⁴

En *Ecuador*, la base imponible se constituye por el valor de los bienes y derechos que efectivamente recibe el beneficiario, menos la parte proporcional de las

¹⁸¹ Recordemos que usucapión se refiere a la prescripción adquisitiva de dominio.

¹⁸² Bolivia, en Ley 843, artículos 54, 55 y 60; y en Reglamento del IT, artículo 5 literales a), b) y c) que detallan algunos casos de valoración de bienes y derechos que se han mencionado.

¹⁸³ Bolivia, en Ley 843, artículo 101, y en Reglamento del Impuesto a las Sucesiones y Transmisiones Gratuitas de Bienes, artículo 6.

¹⁸⁴ Colombia, en Estatuto Tributario Nacional, artículo 303.

deducciones atribuibles al ingreso, las que, como se ha observado en el capítulo segundo, son los gastos de última enfermedad, funeral, deudas hereditarias e impuestos del causante y derechos del albacea que hubiese estado en funciones con tenencia de bienes.¹⁸⁵

En *Perú*, como queda señalado, pese a no existir impuesto a las herencias, legados y donaciones, la legislación de este país contempla el Impuesto a las Ganancias por Venta de Inmuebles, esto es, por adquisiciones y ventas a partir del 1 de enero de 2004. El impuesto grava la diferencia entre el precio de venta, menos el precio de adquisición actualizado.

En cuanto a la base imponible, las legislaciones en estudio contemplan que ésta se constituye de los ingresos efectivamente recibidos, que de no consistir en dinero deben ser valorados al efecto, destaca la normativa ecuatoriana que permite deducciones referentes al causante como son los gastos de última enfermedad y funerarios, deudas e impuestos debidos y los derechos del albacea de bienes, lo que permite que efectivamente se grave el beneficio adquirido de forma gratuita.

3.6. Tarifa

En *Bolivia*, la tarifa única del IT es de 3%;¹⁸⁶ mientras que en el ITGB, se ha establecido tarifas proporcionales sobre la base imponible, mismas que atienden a tres aspectos: a) Ascendientes, descendientes y cónyuge 1 %; b) Hermanos y sus descendientes 10%; y, c) Otros colaterales, legatarios y donatarios 20%.¹⁸⁷

En *Colombia*, hasta 2012 la tarifa aplicable para ganancias ocasionales hacía un reenvío a una norma que a su vez contiene una tabla para pago proporcional del impuesto a la renta y complementarios. A partir de la reforma señalada, se estableció una tarifa única con porcentaje fijo de 10%.¹⁸⁸ La imposición de esta tarifa proporcional fija implica que las ganancias de una mayor cantidad se beneficien porque con la tabla progresiva pagaban más que lo que supone el 10% de la tarifa actual, mientras que las

¹⁸⁵ Ecuador, en RLORTI, artículos 57 y 59.

¹⁸⁶ Bolivia, en Ley 843, artículo 75.

¹⁸⁷ Bolivia, Ley 843, artículo 102 y en Reglamento al IT, artículo 7. Es importante tener en cuenta que esta norma prevé de forma expresa que la tarifa de este impuesto es independiente de aquella que se aplique en el impuesto a las transacciones.

¹⁸⁸ Colombia, en Estatuto Tributario Nacional. Consideremos que existió una reforma por la que se modificó la forma de cuantificar el impuesto en el artículo 314, el que hacía un reenvío al artículo 241. La reforma fue dada por la Ley No. 1607 de 26 de diciembre de 2012 con vigencia desde 1 de enero de 2013.

ganancias de menor cuantía pagan más de lo que les hubiere correspondido antes de la reforma.

En *Ecuador*, se contempla una tarifa proporcional ascendente que contempla una fracción gravada con tarifa cero, tabla que es ajustada anualmente de acuerdo al Índice de Precios al Consumidor.¹⁸⁹

En *Perú*, conforme queda apuntado, se grava la transferencia de bienes adquiridos a título gratuito, en este caso, como se ha señalado en líneas anteriores, el costo computable del bien es igual a cero o alternativamente el que correspondía al transferente, siempre que esto sea factible acreditar. A este valor se aplica la tarifa de 6.25% sobre la renta neta obtenida.¹⁹⁰

En lo que a la tarifa del impuesto se trata, nuestra legislación denota un tratamiento progresivo al contemplar una tarifa con escalas ascendentes en relación con lo recibido, mientras que Bolivia y Colombia conservan una tarifa proporcional.

CUADRO 3

Comparativo de la normativa que rige en los países de la CAN

Institución	País				
	Bolivia		Colombia	Ecuador	Perú
Denominación del tributo	Impuesto a las transacciones	Impuesto a las sucesiones y transferencias gratuitas de bienes (registrables)	Impuesto a las ganancias ocasionales	Impuesto a la renta, anteriormente fue impuesto independiente a las herencias, legados y donaciones	Derogado desde 1979
¿Independiente, complementario del impuesto a la renta?	Equivale a impuesto a la renta de personas naturales	Independiente	Complementario de impuesto a la renta	Desde 1989 se grava como impuesto a la renta	El impuesto que grava renta obtenida en bienes adquiridos a título gratuito es parte del impuesto a

¹⁸⁹ Ecuador, desde la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria de 2007 se contempla la tabla en cuestión, de la cual se trata con mayor profundidad en el capítulo segundo.

¹⁹⁰ Perú, en TUO, artículo 52 a). En la norma vigente, se establece una tarifa de 6,25% sobre las rentas netas de personas naturales, sucesión indivisa y sociedad conyugal.

					la renta
Particularidades	Grava ingresos brutos obtenidos por ejercicio de actividades lucrativas incluidas transferencias a título gratuito	Impuesto de gobiernos autónomos temporalmente administrado por el estado central hasta que éstos creen uno propio	El impuesto sobre la renta y sus complementarios es uno solo	Tarifa diversa del impuesto a la renta. Se declara y paga independientemente y solo como informativo del impuesto a la renta	No constituye impuesto a herencias, legados y donaciones
Objeto	Entre otras actividades, grava la transferencia a título gratuito de bienes muebles, inmuebles y derechos	Grava las transmisiones gratuitas de bienes registrables	Grava obtención de ingresos ocasionales: provenientes de herencias, legados y donaciones	Grava con impuesto a la renta: el acrecimiento patrimonial proveniente de herencias, legados y donaciones	Grava con impuesto a la renta: la ganancia que resulta de la venta de bienes adquiridos a título gratuito
Hecho generador	Cuando queda perfeccionado el acto o contrato que transmite el dominio	En el caso de sucesiones cuando se dicta la declaratoria de herederos o se declare válido el testamento; en el caso de donaciones cuando tiene lugar el acto que trasmite el dominio	El momento en que efectivamente el beneficiario recibe la sucesión o donación	En el caso de herencias y legados: la delación; en el caso de donaciones: la realización del acto o contrato que transfiere el dominio	Cuando se produce la venta de los bienes
Exenciones	No se contempla	Exento gobierno central, departamentales y municipales; instituciones públicas y personas jurídicas sin ánimo de lucro	Generales del IR	Generales del IR	Generales del IR
			Fracción desgravada para asignaciones según grado de parentesco	Ingresos obtenidos por hijos del causante que sean menores de edad o tengan discapacidad de al menos 30%	No se contemplan específicas

Sujeto pasivo	Herederos o beneficiarios de transmisiones gratuitas	Beneficiarios de la transmisión de dominio	Quienes son sujetos pasivos del impuesto a la renta son de ganancias ocasionales	Beneficiarios de herencias, legados y donaciones	Se grava a personas naturales, sociedad conyugal y sucesión indivisa
Base imponible	Valor efectivamente recibido por el beneficiario de la sucesión	Valor de los bienes según su naturaleza, se distingue bienes inmuebles urbanos y rurales, automotores, aeronaves y acciones de capital	Valor bienes efectivamente recibidos. Sucesiones: según la declaración de renta y patrimonio del causante -año de la muerte); Donaciones: valor bienes - año anterior	Valor de los bienes efectivamente recibidos por el beneficiario menos deducciones relativas a gastos por última enfermedad, funeral, deudas hereditarias	Se grava ganancia en venta de bienes adquiridos a título gratuito: diferencia entre precio de venta menos precio de adquisición actualizado
Tarifa	Tarifa única del 3%	Tarifas proporcionales sobre la base imponible 3 aspectos: 1% ascendientes, descendientes y cónyuge; b) 10% hermanos y sus descendientes; y, c) 20% otros colaterales, legatario y donatarios	Tarifa única del 10%	Tabla progresiva de hasta el 35% con fracción básica gravada con tarifa 0%	Tarifa del 6,25% sobre la renta neta obtenida

Fuente: Registros Oficiales del Ecuador
Elaboración: Mónica Heredia Proaño

El cuadro 3, contiene el análisis de la normativa comparada que se encuentra vigente en los países miembros de la CAN, esto es, Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, en lo que se refiere a instituciones propias de la imposición establecida respecto de herencias, legados y donaciones, tales como son la denominación del tributo, si este resulta independiente, complementario o parte del impuesto a la renta, su hecho generador, sujetos pasivos, base imponible, tarifa y exenciones.

Finalmente, del estudio que hemos efectuado en este capítulo tercero, podemos enfatizar en primer término, que el gravamen sobre herencias, legados y donaciones rige en Bolivia, Colombia y Ecuador, no así en Perú, país que lo derogó de su legislación

desde 1979. No obstante, y sin que exista el impuesto en estudio, en Perú se grava con impuesto a la renta la venta de bienes adquiridos a título gratuito.

En Bolivia existen dos gravámenes establecidos sobre transmisiones a título gratuito, uno que forma parte del impuesto a la renta respecto de actividades lucrativas, entre las que constan las transferencias a título gratuito, y otro impuesto independiente y específico sobre sucesiones y transferencias a título gratuito de bienes registrables.

En Colombia se considera que los ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones son ganancias ocasionales y por ello se los incluye en el impuesto a la renta como un complemento a dicho gravamen, lo que es similar en nuestro país, en el que está asimismo incorporado al impuesto a la renta, aunque en la práctica resulte complementario del mismo.

De la normativa comparada efectuada en este capítulo, consideramos que en Bolivia, Colombia y Ecuador, se grava lo efectivamente recibido por el beneficiario, con aplicación de deducciones a fin de obtener la base imponible. Bolivia y Colombia aplican una tarifa porcentual, mientras que Ecuador, desde 2008 se destaca por el diseño de una tabla progresiva con escalas ascendentes en razón de la capacidad contributiva del obligado.

Conclusiones

Los Estados, en ejercicio de su potestad tributaria, establecen los tributos que consideran adecuados a aquellas manifestaciones de capacidad contributiva de los ciudadanos, en nuestro caso de estudio, recibir una herencia, legado o donación, ha sido considerado para estar sujeto a un gravamen específico, que dependiendo de su configuración legislativa y del sistema de renta que hayan adoptado, admite que sea gravado como impuesto a la renta si se considera que se constituye en un ingreso gravado aquel obtenido a título gratuito; o puede ser considerado como un impuesto complementario, si lo que se pretende es cerrar el círculo y gravar aquello que eventualmente pudo haberse eludido de la imposición a la renta del causante; o incluso, con un impuesto independiente, si se acepta que lo gravado no conforma una renta y más bien se grava directamente el patrimonio.

No existe discrepancia doctrinaria respecto a la naturaleza y características fundamentales de los tributos sobre las herencias, legados y donaciones, tanto así, que todas las posibilidades de tributación señaladas en el párrafo anterior no pueden ser tildadas de equivocadas, pues depende de la configuración legislativa que cada Estado haya adoptado para este tipo de tributos, de tal suerte que su naturaleza dependerá de la legislación nacional respectiva. De ahí que encontramos, en las distintas legislaciones nacionales diferencias muy marcadas en sus elementos, por ejemplo, en unos países se mantiene en cuanto a la tarifa, porcentajes fijos, en otros, como en el Ecuador, existen tablas progresivas, sin embargo, la esencia sobre el objeto de esos impuestos sigue siendo la misma, en todo caso, siendo su particularidad que es bastante moldeable o flexible para esos efectos.

En nuestro país, se empieza a regular la imposición sobre herencias, legados y donaciones desde 1912, primero en forma indirecta, esto es, a través de la Ley de Impuestos Patrióticos, que también contenía normas sobre otras materias; y, después, desde 1920, de manera específica, con la Ley de Impuesto progresivo a las herencias, legados y donaciones.

Aunque desde sus inicios se consideró como gravamen independiente, en 1989 se lo incluyó como parte del impuesto a la renta, lo cual se mantiene hasta la actualidad. Esta incorporación dentro del impuesto a la renta, coincide con la adopción del sistema

de renta global adoptado por el Ecuador ya desde tiempo atrás, sin embargo, se ha mantenido con una tarifa, exenciones, declaración y pago diferenciado del impuesto a la renta, lo que matiza el sistema de renta global y de cierta forma se asemeja al sistema cedular. Son varias las leyes emitidas y las reformas introducidas, que de lo investigado resulta en la cantidad de quince, existiendo en la actualidad (a diciembre 2015) el anuncio de nuevas reformas al respecto.

En Ecuador, los ingresos obtenidos actualmente por este gravamen resultan comparativamente exigüos frente a la recaudación de otros impuestos, lo que nos ha llevado a concluir que la imposición respecto de herencias, legados y donaciones no persigue un fin recaudatorio sino que, por el contrario, estamos frente a un impuesto de naturaleza extrafiscal y con contenido ideológico, cuyo objetivo se dirige a la redistribución de riqueza. Ahora bien, resulta esquivo evaluar, en estos momentos, que dicha motivación se cumpla, toda vez que los ingresos de este gravamen se dirigen a la cuenta única del tesoro nacional, y por tanto al Presupuesto General del Estado, y no a un fin en particular que resulte conmensurable.

Se ha anunciado un proyecto de ley reformativa (para evitar la elusión del impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones), en cuyo contenido se aprecia que los recursos recaudados serán destinados a becas de educación superior para nacionalidades, comunidades y pueblos indígenas, afroecuatoriano y montubio, lo que a futuro, y con esos parámetros, podría permitir evaluar si el objetivo extrafiscal planteado en la normativa se cumple.

En cuanto a la tarifa con que se ha gravado esta imposición, encontramos básicamente tres grandes esquemas, el primero en el que se contemplaron escalas ascendentes en consideración a situaciones personales de los sujetos pasivos como su edad o su parentesco con el causante, de tal forma que mientras más lejano el parentesco, mayor resultaba la tarifa. En un segundo esquema, a partir de 1989, hemos encontrado que se ha gravado con tarifas fijas (10% y 5%), y posteriormente con tablas proporcionales con variaciones anuales (según reforma vigente desde el año 2008). Asimismo el objeto imponible ha variado, desde considerar el acervo total de bienes del causante (1912 a 1928) a gravar lo efectivamente recibido por cada beneficiario (desde 1937).

Respecto al hecho imponible, se ha contemplado varios escenarios en la normativa, que han sido modificados sin considerar mayor técnica jurídica, lo que denota discordancia con las fases propias de la sucesión previstas por la legislación en materia civil. En algunas leyes se estableció que el presupuesto de hecho se realiza con la delación y en otras con la aceptación de la herencia o legado. En cuanto a la donación, si bien se ha señalado en general que el hecho generador se produce al realizarse el acto o contrato, en la práctica el impuesto se declara y paga incluso antes de que se perfeccione el mismo.

Al efectuar una comparación de las legislaciones vigentes en la Comunidad Andina respecto a los tributos sobre herencias, legados y donaciones, hemos encontrado que existe legislación específica al respecto en Bolivia, Colombia y Ecuador, no así en Perú; no obstante, en dicho país se grava con impuesto a la renta la venta de bienes adquiridos a título gratuito.

Bolivia ha establecido dos gravámenes: El impuesto a las transacciones –IT–, en el que se encuadra todo ingreso devengado y obtenido por el ejercicio de actividades de comercio, industria, profesión, oficio, obras y servicios; y, las transmisiones a título gratuito de bienes muebles, inmuebles y derechos. Y, el impuesto a la transmisión gratuita de bienes (registrables) –ITGB–, que es un impuesto independiente y específico sobre sucesiones y transferencias a título gratuito de bienes que continúa siendo administrado por el gobierno central, hasta que los gobiernos autónomos departamentales creen su propio impuesto. Estos dos tipos de gravámenes resultan claramente independientes del impuesto a la renta (que grava respecto de utilidades y ganancias de capital).

Colombia considera que los ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones son ganancias ocasionales y por ello se los incluye en el impuesto a la renta como un complemento a dicho gravamen. La normativa colombiana destaca que el impuesto sobre la renta y sus complementarios son uno solo.

Bolivia, Colombia y Ecuador gravan lo efectivamente recibido por el beneficiario, con aplicación de deducciones a fin de obtener la base imponible. Bolivia y Colombia aplican una tarifa porcentual, mientras que Ecuador, desde 2008, se destaca por el diseño de una tabla progresiva con escalas ascendentes en razón de la capacidad contributiva del obligado.

Bibliografía

- Bossano, Guillermo, Manual de Derecho Sucesorio, segunda edición, Quito: Editorial Voluntad, 1983.
- Carrizosa Pardo, Hernando, Sucesiones y Donaciones, Bogotá: Ediciones Lerner, 1966.
- Chuquimarca, Jorge, Variantes del Concepto Renta en los países miembros de la CAN, Tesis de Maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, 2013.
- De Cesare, Claudia y José Fco. Lazo, Impuestos a los Patrimonios en América Latina, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Naciones Unidas, 2007.
- De la Guerra, Eddy, El Régimen Tributario Ecuatoriano, Una aproximación desde la capacidad contributiva y la suficiencia recaudatoria en la tributación interna, Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012.
- Eguiguren, Genaro, Derecho de Propiedad en el Ecuador, Quito: Corporación Editora Nacional, 2008.
- Falcón y Tella, Ramón, Devengo y Determinación de la norma aplicable en la Nueva Ley General Tributaria, Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 2004.
- Fernández Cartagena, Julio A., Ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta en el Perú, Ponencia Individual: VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario –IPDT, Lima, 2004.
- Fernández, Luis Omar, Sobre el Impuesto a las Herencias, Doctrina Tributaria, ERREPAR, No. 332, 2007.
- García Belsunce, Horacio, Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho Tributario Volumen I, Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003.
- Gutiérrez Vargas, Rosa María, Curadores ad litem, evolución o retroceso en las reformas procesales de Colombia y el mundo, Justicia Juris, Volúmen 10, N° 2, Julio – Diciembre, 2014.
- Jarach, Dino, El hecho imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, tercera edición, Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982.
- Ministerio de Economía de Argentina, Cuadernos de Economía: El Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, No. 78, Buenos Aires: 2011.

- Navau Martínez-Val, María Pilar, Impuesto de Sucesiones: ¿Un impuesto injusto?, Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias, Colección Fiscalidad, Madrid: Ed. Dykinson, 2009.
- Pantoja, Eduardo, Impuesto a la Herencia en Chile, Servicio de Impuestos Internos –SII, 2011.
- Pérez de Ayala, José Luis et al., Fundamentos de Derecho Tributario, Madrid: Dyckinson, 2009.
- Pérez Guerrero, Alfredo, La Sucesión por causa de muerte, tomo II, Quito: Editorial Universitaria, 1956.
- Pérez Royo, Fernando, et al., Curso de Derecho Tributario: Parte Especial, segunda edición, Madrid: Editorial Tecnos, 2008.
- Ponce Martínez, Alejandro, De la sucesión por causa de muerte y de las donaciones entre vivos, Quito: Fundación Antonio Quevedo, 1998.
- Queralt, Juan Martín, Curso de Derecho Financiero y Tributario, Madrid: Tecnos, 2005.
- Roca, Jerónimo, Tributación Directa en Ecuador: Evasión, Equidad y Desafíos de diseño, Serie Macroeconomía del Desarrollo, Santiago: CEPAL-GTZ, 2009.
- Romo Rodríguez, Daniel, Alcance y Efectos de la Introducción del Principio de Progresividad en el sistema constitucional tributario ecuatoriano, a partir de la Constitución del 2008, Tesis de grado de abogado, Universidad San Francisco de Quito USFQ, Quito, 2009.
- Saffi, Francisco, El impuesto a las herencias como una institución de justicia, Centro de Estudios Públicos, No. 126, 2012.
- Sainz de Bujanda, Fernando, Hacienda y Derecho, tomo II, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1961.
- Samaniego, Karola, Teoría Normativa General de la Tributación, Quito: Curso Virtual del CEF-SRI, 2008.
- Seppi, Fernando, Consideraciones acerca de la imposición sobre herencias y donaciones, Un panorama comparado, Buenos Aires: Ciepp Centro Interdisciplinario para el Estudio de Políticas Públicas, 2005.
- Troya Jaramillo, José Vicente, Lecciones de Derecho tributario, con las últimas reformas, Quito, 2015.
- Troya Jaramillo, José Vicente, Manual de Derecho Tributario, Quito, 2014.

Valdés Costa, Ramón, Curso de Derecho Tributario, tercera edición, Buenos Aires: Editorial Temis, 2001

Villegas, Héctor, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, octava edición, Buenos Aires: Editorial Astrea, 2002.

Publicaciones de internet

Aguirre, Carlos, coord., La Abolición de la Esclavitud en Hispanoamérica y Brasil: Nuevos Aportes y Debates Historiográficos. <http://www.larramendi.es/i18n/catalogo_imagenes/grupo.cmd?path=1000211>.

Alva Mateucci, Mario, El Impuesto a las herencias, donaciones y legados: ¿Resulta pertinente su creación en la actualidad?. <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2011/05/11/el-impuesto-a-las-herencias-donaciones-y-legados-resulta-pertinente-su-creacion-en-la-actualidad/>>.

Arias, Diana, et al., Benchmarking de Imposición Directa en Iberoamérica 2009, Centro de Estudios Fiscales, Quito: Servicio de Rentas Internas, 2009), <https://cef.sri.gob.ec/cefvirtual/file.php/21/.../Naranja_NT_2009_04.pdf>

Paz y Miño Cepeda, Juan J., Historia de los Impuestos en el Ecuador, Visión sobre el régimen impositivo en la historia económica nacional, Primera edición digital, SRI-CEF-PUCE: Quito, 2015. <http://puce.the.pazymino.com/JPyM-HISTORIA_DE_LOS_IMPUESTOS_EN_ECUADOR-Quito-JunJul2015.pdf>.

Servicio de Rentas Internas, Informe Mensual de Recaudación de enero de 2015, <http://www.sri.gob.ec%2FDocumentosAlfrescoPortlet%2Fdescargar%2Fe66b256c-397a-47e9-a70a-8b52237a7419%2FInforme%2BMensual%2BIGT%2BJunio.pdf&usg=AFQjCNHfyW2WTCQ5q-_6py1iRjMXPVn9tw>

Tezanos Vázquez, Sergio, et al., ¿Países de renta media? Una taxonomía alternativa del desarrollo de América Latina y el Caribe, Revista Iberoamericana de Estudios de Desarrollo, volumen 1, número 2 (2012). <<http://ried.unizar.es/index.php/revista/article/viewFile/45/23>. Consulta: 1 de octubre de 2015

Fuentes legales

Constitución de la República del Ecuador [2008]. Quito, Asamblea Nacional Constituyente, Comisión Legislativa y de Fiscalización, Registro Oficial, 449, 20 de octubre de 2008.

Ecuador, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento 242, 29 de diciembre de 2007.

Ecuador. *Código Orgánico Tributario*, Codificación 5, Registro Oficial, 38, Suplemento, Quito, 14 de junio de 2005.

Ecuador, Ley 2001-41, de Reforma Tributaria, Registro Oficial Suplemento 325, 14 de mayo de 2001.

Ecuador, Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria. En Registro Oficial Tercer Suplemento 242, 29 de diciembre de 2007.

Ecuador, Código Civil, Registro Oficial 104, 20 de noviembre de 1970.

Argentina, Ley 14.044, Boletín Oficial, 16 de octubre de 2010.

Bolivia, Ley No. 843, Gaceta Oficial 1463, 20 de mayo de 1986.

Bolivia, Reglamento al Impuesto a las Transacciones, Decreto No. 21532, Gaceta Oficial 27 de febrero de 1987.

Chile, Ley 16271, Sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, Diario Oficial, 30 de mayo de 2000.

Colombia, Estatuto Tributario, Decreto 624, Diario Oficial 38756, 30 de marzo de 1989.

España, Ley 21/2001, BOE 313:50384, 31 de diciembre de 2001.

España, Ley 29/1987, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, BOE 303, 19 de diciembre de 1987.

Perú, Decreto Ley No. 22719 de 9 de octubre de 2009, Diario Oficial, 10 de octubre de 1979.

Perú, Decreto Legislativo No. 1120, Diario Oficial No. 470693, de 18 de julio de 2012.

Ecuador, Resolución del Servicio de Rentas Internas No. NAC-DGERCGC14-00001085, Registro Oficial Suplemento 408, 5 de enero de 2015.

Otras fuentes

Sala Segunda del Tribunal de Justicia de la Unión Europea contra el Reino de España, Sentencia de 3 de septiembre del 2014.