



FACULTAD DE DERECHO

ANÁLISIS DE LA NATURALEZA JURÍDICA DEL IMPUESTO A HERENCIAS,  
DONACIONES Y LEGADOS EN RELACIÓN AL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD  
CONFORME EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ECUATORIANO.

Trabajo de Titulación presentado en conformidad con los requisitos establecidos  
para optar por el título de Abogada de los Tribunales y Juzgados de la República.

Profesor Guía

Dra. María Cristina Terán Orbea.

Autor

Yael Elizabeth Fierro Guillén

Año

2014

### **DECLARACIÓN PROFESOR GUÍA**

“Declaro haber dirigido este trabajo a través de reuniones periódicas con la estudiante, orientando sus conocimientos y competencias para un eficiente desarrollo del tema escogido y dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los Trabajos de Titulación.”

-----  
Dra. María Cristina Terán Orbea  
Especialista en Derecho Tributario

C.C. 1712154283

### **DECLARACIÓN DE AUTORÍA DEL ESTUDIANTE**

“Declaro que este trabajo es original, de mi autoría, que se han citado las fuentes correspondientes y que en su ejecución se respetaron las disposiciones legales que protegen los derechos de autor vigentes.”

-----  
Yael Elizabeth Fierro Guillén  
C.C. 1712867124

## **AGRADECIMIENTOS**

Agradezco a Dios por haberme acompañado, por ser mi luz y mi camino. Por haberme permitido vivir hasta este día.

Agradezco a mis padres por haberme guiado a lo largo de mi carrera y ser un verdadero ejemplo de vida.

A mi esposo David Herrera por creer en mí y llenar mi vida de alegrías y amor cuando más lo he necesitado.

A mis ángeles de la guarda: Amparito y Mario.

Gracias a los funcionarios del Servicio de Rentas Internas, Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 y Fabara & Cia. Abogados C.L., quienes me brindaron su apoyo y amistad y llenaron mi vida de grandes momentos.

Gracias a mi tutora, Dra. María Cristina Terán, por confiar en mis capacidades y lograr transformar un estudiante en un verdadero profesional.

**DEDICATORIA**

A mi hija Thaís Herrera, quien es la razón de mi vida y lo que más amo en este mundo.

## RESUMEN

La ciencia jurídica del derecho tributario establece un campo de acción constitucional, fruto de la relación entre la necesidad del Estado y el patrimonio del individuo, que se desarrolla en el marco del Estado de Derecho, donde los poderes del estado se subordinan a la Constitución, a fin de garantizar el goce y el ejercicio de los derechos del individuo, con énfasis especial en los derechos de propiedad. Así, las regulaciones respecto de los acrecimientos patrimoniales gratuitos que datan de la época donde el Ecuador era parte de la Colonia, surgen con la finalidad de cumplir la función recaudatoria del tributo, lo que se materializa en el actual Impuesto a la Renta sobre Ingresos provenientes de Herencias, Legados y Donaciones.

El presente trabajo pretende realizar un análisis profundo del tratamiento tributario que se le ha dado al impuesto, desde su expedición histórica, hasta la promulgación de la Ley de Régimen Tributario Interno, donde se le cataloga como un ingreso más, que forma parte del Impuesto a la Renta. Para ello, se ha estudiado la naturaleza jurídica del tributo de acuerdo a los principios constitucionales y tributarios, que establecen la proporcionalidad y progresividad como pilares fundamentales de la creación de tributos, con la finalidad de verificar si la naturaleza del Impuesto cumple con los supuestos establecidos para un impuesto progresivo, que forme parte de la renta global.

Consecuentemente, como resultado del enfoque cualitativo de esta investigación, se pudo determinar que el Impuesto a la Renta proveniente de ingresos de herencias, legados y donaciones nació como un impuesto proporcional con una tarifa fija, que a lo largo de la historia evolucionó y se convirtió en un impuesto progresivo que finalmente fue catalogado por la Ley de Régimen Tributario Interno como un ingreso del Impuesto a la renta, con lo que se ratificó su carácter de progresivo con la finalidad de corregir la redistribución de la riqueza a través de la aplicación de la equidad y de la

capacidad contributiva, hecho que verifica la hipótesis inicial del presente estudio.

## ABSTRACT

The legal science of tax law establishes a framework for constitutional action is the result of the relationship between needs of the State and the capital of each individual, developed under the rule of law, where the powers of the state are subordinate to the Constitution in order to ensure the enjoyment and exercise of individual rights, with special emphasis on property rights. Thus, regulations regarding the free economic increased dating back to the time where Ecuador was part of the colony, arising in order to comply with function of the tax collection, which is embodied in the current income tax coming from heredity, legacies and Donations.

This actual document pretends to conduct a deep analysis of the tax treatment that has been given to the tax, since their historic expedition to the enactment of the Internal Tax Regime Law, where he it is called as an additional income that is part of the Tax rent. We have studied the legal nature of the tax according to constitutional and main taxes, establishes the proportionality and progressivity as fundamental pillars of the establishment of taxes, in order to verify the nature of the tax that fulfill with the assumptions made to a progressive tax, which is part of the global income.

Consequently , as a result of the qualitative approach of this research, it was determined that the income tax came from estates, bequests and donations began as a proportional tax with a flat rate, which throughout history evolved and became into a progressive tax that was finally cataloged by the Law of Internal Taxation as income tax, which with its progressive was ratified in order to correct the redistribution of wealth through the application of equity and ability to pay, fact that verifies the initial hypothesis of this study.

# ÍNDICE

Introducción.....	1
1. CAPÍTULO I: Relación del Derecho Tributario con las Finanzas Públicas.....	6
<b>1.1. Derecho Tributario y Finanzas Públicas .....</b>	<b>6</b>
1.1.1 Finanzas Públicas del Estado .....	6
1.1.1.1 Gasto Público.....	7
1.1.1.2 Recurso Público.....	8
1.1.2 Derecho Tributario.....	9
1.1.2.1 Impuestos .....	10
1.1.2.2 Tasas .....	10
1.1.2.3 Contribuciones especiales .....	11
1.1.3 Relación del Derecho Tributario con las Finanzas Públicas .....	12
<b>1.1 De los Principios Generales del Derecho Tributario.....</b>	<b>15</b>
1.2.1 Consideraciones Generales .....	15
1.2.2 Potestad Tributaria .....	16
1.2.3 Principios del Derecho Tributario en el Ecuador .....	17
1.2.3.1 Principio de Legalidad .....	18
1.2.3.2 Principio de Legalidad y Reserva de Ley.....	20
1.2.3.3 Principio de Equidad.....	21
1.2.3.4 Principios de Equidad y de Progresividad .....	24
1.2.3.4.1 Principio de Equidad.....	24
1.2.3.4.2 Principio de Progresividad .....	26
1.2.3.5 Relación con los principios de capacidad contributiva, igualdad y no confiscatoriedad.....	28
1.2.3.5.1 Principio de capacidad contributiva .....	29
1.2.3.5.2 Principio de igualdad .....	30

1.2.3.5.3	Principio de No confiscatoriedad .....	32
1.2.3.6	Principio de Equidad y Gasto Público .....	33
1.2.3.7	Principio de Generalidad .....	34
1.2.3.7	Principio de Irretroactividad .....	35
<b>1.3</b>	<b>Impuesto a la Renta .....</b>	<b>37</b>
1.3.1	Antecedentes Históricos .....	37
1.3.1.1	Década de los 70 .....	37
1.3.1.2	Década de los 80 .....	38
1.3.1.3	Década de los 90 .....	39
1.3.1.4	Año 2000 y actualidad .....	39
1.3.2	Renta .....	40
1.3.2.1	Objeto del Impuesto .....	40
1.3.2.2	Concepto de Renta .....	41
1.3.2.3	Clasificación .....	41
1.3.2.4	Impuesto .....	43
1.3.2.5	Clasificación del Impuesto .....	43
1.3.2.6	Tarifa del Impuesto a la Renta .....	44
1.3.2.7	Plazos para declarar el Impuesto a la Renta .....	44
1.3.2.8	Métodos de Imposición sobre la Renta .....	45

## CAPÍTULO II: Impuesto a Herencias,

Donaciones y Legados .....	47
----------------------------	----

### **2.1 Consideraciones Generales .....**

2.1.1	Modos de Adquirir el dominio .....	47
2.1.2	La sucesión por causa de muerte .....	48
2.1.3	Clases de Sucesiones .....	49
2.1.4	Fases de la transmisión del patrimonio del causante .....	50
2.1.4.1	Apertura de la Sucesión .....	50
2.1.4.2	Delación .....	51

2.1.4.3	Aceptación a la herencia .....	52
2.1.5	Definición de Heredero y Legatario .....	53
2.1.5.1	Heredero.....	53
2.1.5.2	Legatario.....	53
2.1.6	Órdenes de la sucesión Intestada .....	54
2.1.6.1	Primer Orden de Sucesión .....	54
2.1.6.2	Segundo Orden de Sucesión.....	54
2.1.6.3	Tercer Orden de Sucesión.....	55
2.1.6.4	Cuarto Orden de Sucesión .....	56
2.1.7	Derecho de Representación.....	57
2.1.8	Sucesión Indivisa .....	57
2.1.9	La Donación .....	59
2.1.9.1	Clases de Donación.....	60
2.1.9.2	Caducidad de la Donación revocable .....	62
2.1.9.3	Obligaciones del donante .....	64
2.1.9.4	Obligaciones del donatario .....	64
2.1.9.5	Otras formas que originan la donación .....	65
2.1.9.6	Ausencia de donación .....	66
2.1.9.7	Donación en el aspecto tributario .....	66
2.1.9.8	Requisitos que debe presentar el donatario .....	68
<b>2.2</b>	<b>Fundamento Histórico del Impuesto.....</b>	<b>68</b>
2.2.1	Antecedentes en el Derecho Romano.....	68
2.2.2	Impuesto a la Herencia en el Ecuador .....	70
<b>2.3</b>	<b>Exposición de la Ley actual .....</b>	<b>87</b>
2.3.1	Objeto del Impuesto a la renta .....	87
2.3.2	Sujetos de la Obligación Tributaria.....	89
2.3.2.1	Sujeto Activo.....	89
2.3.2.2	Sujeto Pasivo.....	89
2.3.3	Hecho Generador.....	90
2.3.4	Deducciones.....	91
2.3.4	Criterios de Valoración .....	92
<b>2.4</b>	<b>Formas de Extinguir la obligación.....</b>	<b>94</b>

2.4.1 Declaración y Pago .....	95
2.4.2 Prescripción de la acción de cobro.....	96
2.4.2.1 Plazo para solicitar la prescripción .....	98
2.2.2.2 Interrupción de la prescripción de la acción de cobro.....	99

### 3. CAPÍTULO III: Determinación del Impuesto a la Renta Proveniente de Herencias, Legados y

Donaciones .....	101
------------------	-----

#### **3.1 Sistemas de Determinación Tributaria .....**

3.1.1 Determinación Activa.....	103
3.1.1.1 Determinación Directa.....	104
3.1.1.2 Determinación Presuntiva .....	105
3.1.1.3 Determinación Mixta .....	105
3.1.2 Determinación Pasiva .....	106
3.1.3 Determinación del Impuesto a la Renta .....	107
3.1.3.1 Tarifa para la declaración.....	109
3.1.3.2 Pago del Impuesto a la Renta.....	112

#### **3.2. Determinación de la Renta proveniente de**

#### **Ingresos de Herencias, Legados y Donaciones .....**

3.2.1 Determinación Activa.....	112
3.2.1.1 Proceso de Determinación .....	113
3.2.2 Determinación Pasiva.....	115
3.2.2.1 Formulario 108.....	115
3.2.2.2 Anexo Formulario 108.....	117

#### **3.3 Base Imponible de la Renta proveniente de**

#### **Ingresos de Herencias, Legados y Donaciones .....**

3.3.1 Relación con el Principio de Reserva de ley.....	118
3.3.2 Ingresos.....	119
3.3.3 Deducciones.....	120

4. CAPÍTULO IV: Progresividad e Impuesto a la Renta Proveniente de Herencias, Legados y Donaciones.....	121
<b>4.1 Análisis Comparativo Constitución 1998 y Constitución de Montecristi .....</b>	<b>121</b>
4.1.1 Principios del Derecho Tributario en la Constitución de 2008.....	122
<b>4.2 Progresividad del Impuesto.....</b>	<b>123</b>
4.2.1 Política Fiscal y Tributaria en relación con la progresividad .....	125
4.2.2 Finalidad Fiscal del Impuesto .....	128
4.2.3 Evaluación de la Progresividad del Impuesto .....	130
4.2.4 Tabla progresiva del Impuesto .....	131
4.2.5 Proceso de Avalúo Catastral .....	133
<b>Conclusiones y Recomendaciones .....</b>	<b>135</b>
<b>REFERENCIA.....</b>	<b>140</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>146</b>

## INTRODUCCIÓN

El fenómeno tributario compone una realidad de la que surgen una serie de situaciones y circunstancias que exigen una regulación legal, que dan origen a numerosas relaciones jurídicas entre el sujeto activo y pasivo del gravamen, e incluso con terceros. La relación jurídico-tributaria en un sentido amplio comprende la variedad de vínculos jurídicos que surge entre el fisco, los sujetos pasivos y terceros, como consecuencia de la aplicación de las normas tributarias.

La ciencia del derecho tributario se muestra como un conjunto de principios que tienden a universalizarse, por cuanto la obligación jurídico-tributaria establece un sistema normativo que se sustenta en los principios de un Estado de Derecho, del que se deriva el “*derecho de supremacía tributaria*.” (García Vizcaíno, 1999, p.225). Consecuentemente, el poder fiscal reside en la Constitución. Al respecto, la Carta Magna de la República del Ecuador, en el Art. 301 establece “*Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos,*” (Constitución, 2008).

Al inicio del presente trabajo de titulación, se partió de la premisa que los principios constitucionales son las directrices que configuran todo principio impositivo, por esta razón el Capítulo I comprende un estudio profundo de los principios que rigen el sistema Tributario. Inicialmente, el Capítulo I resume la relación de las Finanzas Públicas con el Derecho Tributario, cuya correlación permite concluir que los tributos son medios de recaudación de ingresos públicos que a su vez son herramientas de la política económica de un país. Luego, se da paso al desarrollo de los principios del Derecho Tributario. A lo largo del capítulo en mención, se logra verificar que los principios constitucionales juegan un papel fundamental en el sistema tributario; sin embargo, durante el desarrollo del análisis se evidencia que los principios del Derecho Tributario, a pesar de no gozar desde un inicio de carácter constitucional, han estado presentes en el actuar fiscal, de tal manera que se

verifica que los principios clásicos de la tributación han sido aplicados desde siempre, incluso sin el reconocimiento constitucional. Al cierre del primer capítulo, es posible determinar con exactitud las características propias de cada principio con la finalidad de distinguir uno de otro, para concluir que los principios del Derecho Tributario son disímiles pero complementarios. Sin perjuicio de ello, la actual Constitución reconoce varios principios del Código Tributario: *“El régimen tributario ecuatoriano se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria,”* (Art. 300 de la Constitución). Conforme la norma citada, el principio de progresividad en la actualidad goza de supremacía constitucional, razón por la cual se realiza un especial estudio de este principio, en consideración que es uno de los componentes primordiales del trabajo.

Con respecto a los principios del Derecho Tributario, la premisa inicial fue comprobada y además se determinó que los principios tributarios están relacionados de tal manera que todos son necesarios para limitar la potestad estatal. De igual manera, en el desarrollo del Capítulo, se logra conocer la existencia de principios que están implícitos en la normativa ecuatoriana como el principio de Solidaridad, cuya aparición obedece a la evolución de la sociedad, por cuanto en el Estado de Derechos y Justicia, la figura del Estado impositivo desaparece, para dar paso al Estado cooperativo que se convierte en un medio para alcanzar el bienestar colectivo. Finalmente, se concluyó que mediante actos normativos es posible la creación de tasas, contribuciones especiales, lo que resulta en la flexibilización de la potestad tributaria.

Al iniciar el análisis del Capítulo II, se buscaba defender la hipótesis que el “Impuesto a Herencias, legados y donaciones”, es un impuesto independiente que debía tener un tratamiento distintivo al de la renta. Con la finalidad de comprender la naturaleza jurídica del tributo, se realiza un estudio preliminar respecto de los componentes del Derecho Sucesorio que tienen incidencia en el impuesto, por lo cual las consideraciones generales

comprenden una breve descripción de los modos de adquirir el dominio, los órdenes de la sucesión intestada y la estructuración de la donación. Posteriormente, se hace un análisis histórico, que se considera de suma utilidad para conocer las modificaciones, reformas y cambios que ha sufrido el impuesto hasta la actualidad. En el análisis histórico se determina que la progresividad del impuesto, nace a partir de la expedición de ley de fecha 22 de octubre de 1920, fecha en la que se decreta por primera vez en la historia que el impuesto a Herencias, legados y donaciones sea calculado a través de una tarifa variable que obedecía los mismos criterios de progresividad, capacidad contributiva y hasta cierto punto de equidad, que hoy se observan.

Concluidos los antecedentes históricos, se procede con la exposición de la Ley actual, donde es posible realizar el hallazgo más importante de todo el estudio, se determina que el impuesto materia de análisis, realmente no es el “Impuesto a herencias, legados y donaciones”; por el contrario, el objeto de estudio es un acrecimiento patrimonial gratuito que forma parte del Impuesto a la Renta, concebido como Impuesto a la Renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones.

A partir de ese momento, la hipótesis inicial aumenta el número de premisas por cuanto se considera necesario analizar la naturaleza del impuesto a la renta y del ingreso proveniente de herencias, legados y donaciones, que aunque forma parte del mismo impuesto, tiene un tratamiento diferenciado al punto que su declaración y determinación es completamente distinta. Por ello, al finalizar el Capítulo segundo, se logra comprobar que los ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones tienen serias diferencias con el impuesto a la renta, sin perjuicio de las pocas similitudes que se logran determinar. Razón por la cual, el análisis dedica un capítulo exclusivo al estudio de la determinación del Impuesto a la Renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones.

En el capítulo III, se analiza de forma general los sistemas de determinación contemplados en el Art. 94 del Código Tributario, con especial

énfasis en la determinación que se aplica al Impuesto a la Renta y al Impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones. Concluido el estudio, se verificaron varias diferencias, encontrando incluso transgresiones al principio de legalidad con respecto al tratamiento que se le da al ingreso patrimonial gratuito que comportan las herencias, legados y donaciones.

Por cuanto la problemática que originó la razón de este trabajo surgió a partir de la necesidad de conocer si la naturaleza jurídica de los ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones cumple con los supuestos establecidos para un impuesto progresivo, se procedió a evaluar en el Capítulo IV la progresividad, desde el punto de vista constitucional para lo cual se realiza un análisis comparativo de la Constitución de 1998 y la Constitución de Montecristi, a fin de determinar la razón por la que varios principios tributarios, (incluido el principio de progresividad) han recibido un reconocimiento constitucional, se estudian las implicaciones de este rango constitucional que ahora gozan ciertos principios, así como los efectos de la eliminación del principio de proporcionalidad del texto constitucional. Así mismo, se analizan los motivos que ocasionan ésta variación. Finalmente, se procede a evaluar la progresividad de la renta sobre ingresos de herencias, legados y donaciones, desde la perspectiva de la política fiscal, la finalidad fiscal del impuesto, la tarifa progresiva del Ingreso y se hace mención a los mecanismos utilizados por los contribuyentes, respecto al catastro municipal, que resultan en una vulneración a la progresividad del impuesto objeto de estudio.

En suma, a través de la revisión de los datos e información objeto de investigación, se ha realizado una investigación que implica un aporte significativo que evalúa desde el punto de vista de la doctrina, la naturaleza jurídica del Impuesto a la Renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones respecto al principio de progresividad que concluye en la comprobación de la hipótesis planteada y además en el análisis de varias premisas que surgieron en durante el desarrollo del trabajo de titulación, que

constituyen un aporte académico, que finalmente desencadenan una serie de recomendaciones de aplicación práctica para la Administración Tributaria, que sin lugar a dudas mejorarán el tratamiento tributario que se le da actualmente al Impuesto a la Renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones.

## Relación del Derecho Tributario con las Finanzas Públicas

### Capítulo I

#### 1.1 Derecho Tributario y Finanzas Públicas

##### 1.1.1 Finanzas Públicas del Estado

Las Finanzas Públicas están relacionadas con la actividad Financiera del Estado, cuyos ingresos se encuentran destinados al financiamiento de distintos objetivos, que además se los considera parte del presupuesto general del Estado, según Jarach, D. (1996 p. 39-77), “*constituyen una actividad de carácter complejo, contemplando fines políticos (...)[reuniendo] finalidades asumidas como propias y varían según las condiciones de tiempo o lugar (...)*”. Jarach, D. (1996 p. 73).

Las Finanzas Públicas definidas por Jarach, D. (1996 p. 39-77) como “*actividad económica[específica] del sector público con su peculiar estructura que convive con la economía de mercado (...)*” Jarach, D. (1996 p. 39), comprendiendo que el presupuesto general del Estado está compuesto de los ingresos y desembolsos. Por tal razón, la actividad financiera se convierte en un “*instrumento*” que cubre las necesidades públicas y logra la intervención estatal en la economía, constituyéndose en un importante agente económico que sólo debe perseguir el financiamiento de los distintos gastos públicos y actuar derechamente, obteniendo resultados *exclusivamente* económicos, buscando asegurar el bienestar social, incentivar la redistribución de la riqueza, desarrollo de determinados sectores productivos y el pleno empleo. Jarach, D. (1996 p. 39-77), considera al Estado como sujeto protagónico de las Finanzas Públicas.

*“El Estado es una organización humana con determinados cometidos o funciones que le asignan en relación con factores de variado carácter: históricos, geográficos, étnicos, culturales, filosóficos, religiosos, sociales, económicos, etcétera, las fuerzas políticas predominantes en un determinado*

*contexto espacio temporal. Estas funciones o cometidos dependen de la asunción por parte del Estado, de determinados fines: a) existencia y mantenimiento de la organización; b) originados por los propósitos u objetivos perseguidos por dicha organización.*

*El papel del Estado en relación con las finanzas públicas ha sido y es, aún, tema de profundas controversias doctrinales (...).” Jarach, D. (1996 p. 40 y 41).*

Para Giuliani, C. en Viesca (2002 p, 234), *“las Finanzas Públicas tiene como sujeto al Estado, por lo tanto toda actividad está contenida y normada por leyes, reglamentos y disposiciones administrativas que el mismo Estado establece para regular su economía”.*

#### **1.1.1.1 Gasto Público**

El gasto público es un conjunto de recursos materiales, financieros y humanos que el gobierno, utiliza para cumplir sus funciones, entre las cuales figura, como la más importante, la satisfacción de los servicios públicos a la colectividad. En línea con lo señalado, el gasto público se constituye una herramienta de política económica por cuanto a través de éste, el gobierno influye en el consumo, empleo, inversión, entre otros. De tal manera, que el gasto público es considerado un mecanismo de retorno de los recursos económicos que un Estado capta a través de ingresos públicos, especialmente a través del sistema tributario propio de cada país. Consecuentemente, el gasto público afecta la economía por cuanto su manejo ocasiona efectos positivos y negativos, razón por la cual su administración se realiza en base a parámetros técnicos específicos.

Para Pigou, A. (1949 pp. 19-23) los gastos públicos obedecen a la siguiente clasificación:

**“Gastos Ordinarios y extraordinarios.-** Se sostenía, al respecto, que mientras los gastos ordinarios-o sea, corrientes, periódicos, nacidos de la normal producción de los servicios públicos- debían ser financiados con recursos ordinarios tributos, tarifas de empresas públicas o productos de monopolios.

**Gastos productivos y de transferencia.-** Corresponden a la adquisición de bienes intermedios y factores para la producción de los bienes y servicios públicos.”

#### 1.1.1.2 Recurso Público

“Constituyen los recursos del Estado los procedimientos mediante los cuales éste logra el poder de compra necesario para efectuar las erogaciones propias de la actividad financiera” según lo manifiesta Jarach, D (1996 p. 222), [también habla de los tipos recursos públicos]:

**“Recursos ordinarios y extraordinarios.-** Gastos destinados al pago de sueldos y salarios del personal Administrativo del Estado pueden financiarse con endeudamiento, cuando así los exige la coyuntura económica y, por el contrario, gastos excepcionales como los de movilización total de la Nación para la defensa en caso de guerra.

**Recursos originarios y derivados.-** En esta categoría debe incluirse no sólo a los recursos tributarios, sino también a los procedentes del crédito, por endeudamiento del estado.

**Recursos regidos por el derecho privado y por el derecho público.-** Recursos originarios pueden estar sujetos al derecho privado, cuando las actividades y los bienes que producen son frutos de empresas privadas o estatales que producen recursos es netamente de derecho público”. Griziotti, B. (1953, pp., 31-35).

### 1.1.2 Derecho Tributario

Conforme lo señalado por Lara, B. (2009 p. 8), con la finalidad de establecer un concepto de Derecho Tributario, es necesario puntualizar que el Derecho Tributario parte de las Finanzas Públicas y, a su vez armonizan la ciencia del derecho con las finanzas para conformar el Derecho Financiero; de donde, el Derecho Financiero se entiende como el conjunto de *ingresospúblicos* y *gastos* o *egresospúblicos*, de tal manera que el derecho tributario se constituye como una parte del Derecho Financiero que se refiere a la imposición y a la recaudación de los tributos. Es decir, *“El Derecho Tributario es una rama del Derecho Financiero, circunscrito únicamente a los ingresos públicos, cuyo título es la Ley, es decir, cuyo vínculo se encuentra en el Derecho Público y no en el Derecho Privado, ingresos conocidos como tributos.”* Lara, B. (2009 p. 8). Con ello se determina que el Derecho Tributario tiene una relación innegable con las finanzas públicas, ya que se constituye como una herramienta que a través del tributo genera ingresos que están al servicio del Estado y por ende, de la colectividad.

Al respecto de tributo, es relevante la destacar lo señalado por Giuliani, C. (1970, p. 151) quien define al tributo como *“toda presentación pecuniaria exigible coactivamente por el Estado en virtud de leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario”*. Así mismo, Villegas, H. (1999 p. 152), define a los elementos esenciales del tributo.

**“Prestación pecuniaria.-** Es una prestación patrimonial normalmente exigible en dinero, aunque también puede serlo en especie.

**Coerción.-** Puede ser coercitivamente por el Estado si los particulares obligados a su pago no se avienen a la decisión dispuesta por la ley.

**Unilateralidad.-** Esta obligación no hay prestaciones bilaterales directas, como la mayoría de negocios jurídicos privados, si no que se trata de una suerte de prestación unilateral, del sujeto pasivo del tributo hacia el Estado, aunque algunas especies de estos, como en las tareas y contribuciones requiere la existencia de una particular actividad del Estado.

**Origen en la Ley.**- *La presentación debe ser establecida inexorablemente por la Ley.*

**Finalidad.**- *Los tributos sirven, se utilizan, tiene por fin llegar a recursos dinerarios al Estado y demás entes públicos para que éstos, utilizando estos recursos, gastándolos, pueden cubrir las necesidades públicas”.*

### 1.1.2.1 Impuestos

Con respecto al tributo materia del presente análisis, es pertinente analizar brevemente el concepto de impuesto y diferenciarlo de los demás tributos establecidos en la ley.

Desde el punto de vista de la cuantía de la recaudación Giuliani, C. (1997 p, 323), considera que el impuesto es el conjunto de *“Prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud de poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles”*, es decir que los impuestos no obedecen a una contraprestación; por el contrario, los impuestos implican un aporte exigible por el Estado con la finalidad de beneficiar a la colectividad.

### 1.1.2.2 Tasas

Esta *obligación* tributaria exige al contribuyente la presentación efectiva o potencial de una determinada actividad o servicio público (...), en las tasas la obligación del pago surge cuando el servicio espuesto a disposición del contribuyente, aunque éste no lo utilice, este concepto ha sido el más buscado como manifiesta Montero, T (1977 p, 189), *“no resulta novedad comenzar diciendo que la tasa es el tributo que mayores divergencias ha provocado no sólo en la doctrina, sino también en el derecho comparado”*, por lo cual el concepto de tasa lo manifiesta Macon, J. (2002 p. 138), *“donde el costo o precio de este tributo no debe ser superior al precio de costo del servicio o actividad estatal que se presta por el Estado, en relación al contribuyente deudor”*. Lo señalado por los autores, se materializa en la normativa

ecuatoriana actual, cuando a través del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), la tasa se expresa como una contraprestación que efectúan los sujetos pasivos cuando el Estado presta servicios o ejecuta obras, lo que implica que es una facultad tributaria pero no una competencia exclusiva.

### 1.1.2.3 Contribuciones especiales

La tercera parte del tributo está compuesta por las “*contribuciones especiales*”, para Giuliani, F. (1962, P. 328), manifiesta que “*por su filosofía jurídica particular, deberían ubicarse en una situación intermedia entre los impuestos y las tasas*”, donde los elementos que las caracterizan y que de alguna manera guarda relación con las tasas son: “*a) Actividad por parte del Estado, b) Beneficio para el contribuyente*”, según Montero T. (1977 p, 189). Que además manifiesta el concepto “*Prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivadas de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado*”. Se requiere la existencia de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado y ello justifica la posición de buena parte de la doctrina considerada un tributo vinculado, diferente de los impuestos y de las tasas.

En Ecuador, la creación, modificación y supresión de tasas y contribuciones especiales o de mejoras constituye una facultad tributaria de los gobiernos autónomos descentralizados, así lo dispone el Art. 55 del COOTAD que dispone:

*“Art. 55.- Competencias exclusivas del gobierno autónomo descentralizado municipal.- Los gobiernos autónomos descentralizados municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley; e) Crear, modificar, exonerar o suprimir mediante ordenanzas, tasas, tarifas y contribuciones especiales de mejoras(...).”*

### 1.1.3 Relación del Derecho Tributario con las Finanzas Públicas

La relación que existe entre estas dos disciplinas se origina por la afinidad que existe entre el Derecho Tributario con las Finanzas Públicas además del carácter instrumental de la actividad financiera, en relación con el carácter fiscal resultando en lo que acertadamente Sainz, de B. (1977 p, 165), concluye: *“no puede desconocerse la infatigable labor y el reconocimiento de los valiosos aportes de la economía financiera”*.

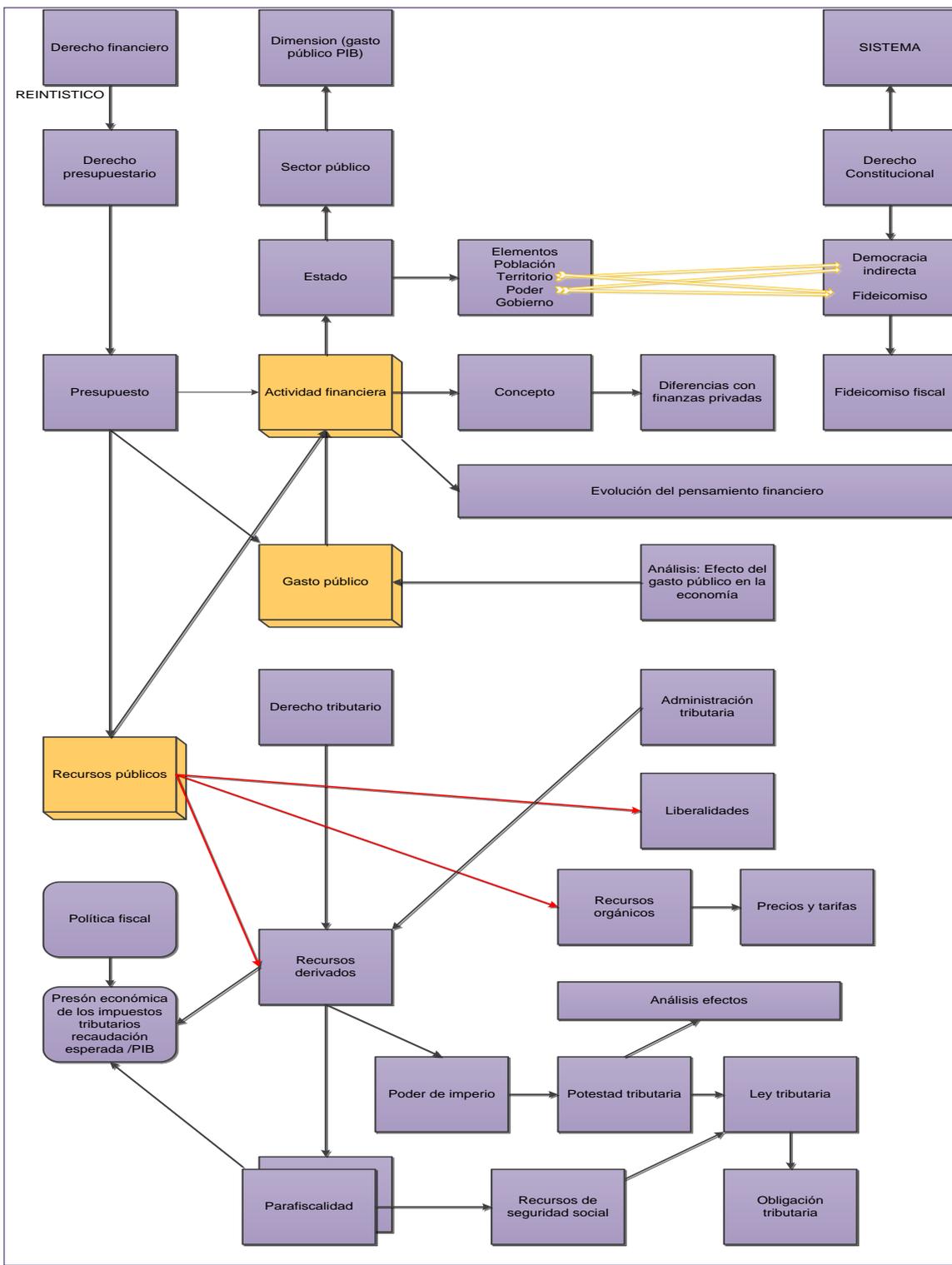
La actividad financiera del Estado está condicionada por los derechos reconocidos a los ciudadanos en la Constitución y constituye el reflejo del derecho para hacer posible la libertad de cada individuo en el seno de la comunidad (...). Para Giuliani, F. (1962, P. 328) *“Existe un sector del derecho con el cual el derecho financiero ha contenido la mayor y más intensa relación, en ambos sectores regulan y abarcan el derecho comercial”*. Con respecto al tema se han originado ciertos debates e indagaciones sobre el alcance y aplicación de ciertas figuras en ambas ramas (...). Se considera como un acto de gobierno que contiene una previsión de recursos y una autorización de gastos *“donde las ideas”* pasan a ser parte de la acción estatal, para Villegas, H. (2009 p. 125) es importante lo siguiente:

*“A modo de resumen se puede concluir que la importancia de la ley de presupuesto radica en tres aspectos: a) el pueblo no es un tercero ajeno a las finanzas públicas, debe conocer y controlar el presupuesto; b) el presupuesto nacional hace a la economía del sector público pero termina incidiendo en la economía del sector privado; c) debe haber un plan para el sector público plasmado en el presupuesto”*.

La actividad financiera del sector público ha merecido enorme atención, al existir corrientes que enfatizan sobre la evolución de pensamiento financiero para Giuliani, F. (2004 p, 127) considera que *“el rol del estado y el derecho financiero, tiene como finalidad estudiar el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado, tanto por su naturaleza y contenido, como por su objeto,*

*constituye una disciplina integrante del derecho público”. La relación entre el Derecho Tributario y las Finanzas públicas [ha generado conflictos y hechos tormentosos], para lo cual en el siguiente mapa conceptual se deja claro las vinculaciones entre estas dos disciplinas (...). La ciencia de las Finanzas Públicas se ocupa como dice Griziotti, B. en J. (1956, p. 60), “de los principios de la distribución de los gastos públicos e indica las condiciones de su aplicación”, en lo que se refiere a la política financiera estudia los fines que esta materia persigue el Estado y los medios de que se vale para su obtención.*

Con la finalidad de simplificar la relación evidente que existe entre el Derecho Tributario con las Finanzas públicas, a continuación se presenta un gráfico publicado en Boletín Tributario No. 8 del mes de junio de 2011, por la Universidad de Morona, en el que se muestran las vinculaciones entre las diferentes ramas del derecho y la actividad financiera del Estado.



**FIGURA No. 1 RELACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO CON LAS FINANZAS PÚBLICAS**  
 TOMADO DE: Facultad Ciencias Administrativas y Empresariales- Instituto de Investigaciones Tributarias (IDEIT)-  
 Boletín Tributario No 8, del mes de Junio del 2011.

Con los conceptos desarrollados anteriormente, es posible verificar que la actividad financiera del Estado está directamente ligada a varias ramas del

derecho, de donde resulta evidente que el Derecho Tributario se relaciona con las Finanzas públicas y con el Derecho Financiero. Actualmente la actividad tributaria en cada país distingue principios básicos para determinar sus propios sistemas impositivos. Así, la Constitución en su Art. 300 establece que “*el régimen tributario regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.*” (Art. 300 Constitución de 2008), con lo cual el sistema impositivo ecuatoriano adquiere limitaciones constitucionales a través de los principios citados.

## **1.2 De los principios Generales del Derecho Tributario**

### **1.2.1 Consideraciones Generales**

Los principios generales de la Tributación tienen como origen a los principios jurídicos, por ello acertadamente Yacobucci, G. en Casás, O. (2003, p. 219) establece que los principios se remontan al plano filosófico del deber ser y concluye que el término “*principio*” infiere a “*1) lo que da realidad y consistencia a una cosa, 2) lo que permite conocerla, explicarla e interpretarla, y 3) cierto sentido normativo, ordenador y legitimante del desenvolvimiento de esa cosa*”. Así lo ratifica la Constitución de la República del Ecuador en el mencionado Art. 300. Por otra parte, se verifica que los principios generales del derecho son las *verdades* fundamentales, punto de partida de las actuaciones *normativas, ordenadoras y legitimantes* de hechos o actos jurídicos, que encuentran su realización en el *diké* y el *iusnaturalismo*, de acuerdo a lo señalado en la teoría trialista de Goldschmid. De donde, la finalidad de los principios es la “*existencia de un derecho unitario, universal, inmutable y necesario, que los hombres simplemente reconocen*”. Goldschmid, W. en Casás, O. (2003, p. 222).

Finalmente, los principios generales del derecho han generado posturas doctrinarias contrarias como la doctrina *iusnaturalista*, que establece que los

principios jurídicos existen con independencia y autonomía de las normas, por gozar de reconocimiento universal y la doctrina *positivista*, que establece la exclusión de principios por no estar contemplados en el ordenamiento reglado. Sin embargo, acertadamente Casás, O. (2003, p. 228) concluye que *ciertos principios* para ambas teorías se constituyen como “*fundamento del ordenamiento jurídico, criterio orientador o imperativo de las normas y fuente supletoria ante la insuficiencia de la ley.*” Por lo tanto, los principios jurídicos de la tributación que, a continuación se describen, se configuran como *premisas o puntos de partida* para un *razonamiento* lógico y *ético* que se sustentan en los principios generales del derecho.

### 1.2.3 Potestad Tributaria

Conforme lo señalado por Queralt, J. (2001, p. 143), el núcleo identificador de la soberanía política radica en tres factores: el *poder de establecer tributos*, el *poder para acuñar moneda* y el *poder para declarar guerra*. Al respecto, señala que la potestad tributaria ha pasado por un largo proceso histórico que inició “*con la imposición de tributos a los pueblos vencidos en contiendas bélicas, (...) [que concluyó] con el establecimiento de tributos por el parlamento de forma ordenada y conforme a derecho*”. Al amparo del constitucionalismo del siglo XIX, la ejecución del presupuesto y la *aplicación y efectividad* del tributo pasan a ser disposiciones parlamentarias regladas. En atención a los principios generales del derecho, en especial al *principio de legalidad y reserva de ley* en la *actuación administrativa*, “*el poder tributario deja de ser un arsenal de potestades discrecionales e ilimitadas para convertirse en el ejercicio de competencias por parte de (...) [el parlamento]*”, limitado por la Constitución.

Acertadamente, Sánchez Serrano en Spisso, R. (2003, p.1) define al poder tributario como:

*“potestad de instituir tributos [que] constituye una expresión omnicompreensiva de la competencia legislativa o fuente del derecho, de una serie de potestades normativas, de aplicación o ejecución y de las vías administrativas o jurisdiccionales de revisión de los actos administrativos de contenido tributario”.*

Spisso, R. (2003, p.4) aclara que la expresión *omnicomprensiva* se refiere a las *atribuciones* que tiene el Estado en materia financiera o tributaria, de acuerdo con la observancia de principios, normas y deberes constitucionales, que son limitaciones a la potestad tributaria.

En doctrina, señala Micheli en Spisso, R. (2003, p.4), la potestad tributaria es entendida desde el actuar del *Estado* ya sea como *legislador* o como *administrador*, de tal manera que: 1) El Estado como legislador implica que la *potestad tributaria* se expresa a través del poder *Legislativo* del *Estado* y 2) La potestad tributaria se manifiesta en la tendencia de la *Administración* a *aplicar* las *normas tributarias*. Hecho que deriva en la *potestad reglamentaria* definida como *“la potestad normativa de carácter secundario que tiene el poder administrador, esencialmente el reglamento, por medio del cual articula y desarrolla las previsiones contenidas en la ley”*. Spisso, R. (2003, p.4). De las premisas señaladas, se concluye que la potestad tributaria comprende a la potestad reglamentaria, que es facultad de la Administración y a la potestad normativa, que es inherente al Estado y no puede delegarse.

#### **1.2.4 Principios del Derecho Tributario en el Ecuador**

Los Principios Constitucionales Tributarios en el Ecuador, se analizarán desde la perspectiva de la Constitución de la República en los artículos 300 y 301, la misma que fue publicada el 20 de Octubre del 2008, en el Registro Oficial N° 449 y expedida mediante Decreto Legislativo s/n de la Asamblea Nacional Constituyente. Estas *“normas”* de orden Constitucional que obligadamente deben observarse; los cuales suelen ser límites al poder discrecional estatal.

*“Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de Generalidad, Progresividad, Eficiencia, Simplicidad Administrativa, Irretroactividad, Equidad, Transparencia y suficiencia Recordatorio. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos yel“Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir Impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley (...).”*

### **1.2.3.1 Principio de Legalidad**

El entendimiento del principio de legalidad devela su aspecto material, tomando en cuenta no solo el aspecto formal de la exigencia legal previa, sino el contenido verdadero de ésta para lo cual, como en todo derecho, resulta imprescindible la fijación de su contenido, a decir de García, C. en Ya colca, D. y Bravo, J. (eds.). (2011, p. 104), *“la legalidad financiera se traduce en una reserva de ley con contenido material (...)”* ya que la ley representa la autodeterminación de los propios sujetos pasivos a través de sus representantes *directos o indirectos* porque el sentido de la autodeterminación implica que solo la colectividad puede darse a sí misma normas que limiten su voluntad, de esta manera nace el principio de legalidad o reserva de ley tributaria. De ello, la legalidad de la norma basa su supuesto en dos elementos constitutivos que son la autoimposición y la preeminencia de la ley:

*“En su concepción más restringida y propia, el principio de legalidad tributaria exige que solo pueden ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley, esto es, con aquella fórmula jurídica, que por ser expresión de una voluntad soberana (legítimamente constituida, en otro caso no sería jurídica) manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar (la fuerza de la ley), al tiempo que permite, en su caso, la apertura de los mecanismos revisores previstos ante la jurisdicción. La conexión de esta idea con el principio de autoimposición (consentimiento de los impuestos por los súbditos) es clara.”* Lejeune, E. en García, H. (2003, pp. 260-261).

Con la explicación puntual del autor señalado, es pertinente resaltar que la autoimposición de la norma es la base fundamental de la definición de legalidad ya que parte de la autoderminación de los ciudadanos, hecho que enlaza la capacidad de la colectividad para establecer limitaciones propias a su voluntad con la finalidad de alcanzar un beneficio común. En la doctrina comparada, uno de los más importantes exponentes, Eugenio Simón Acosta en García, H. (2003, pp. 265) afirma que existe la tendencia de hacer distinción entre el principio de legalidad y la reserva de ley, materia del estudio tributario. [De esta manera la reserva de ley] *“proyecta su eficacia sobre las fuentes de derecho y tiende a precisar en el caso del derecho tributario material o de las obligaciones tributarias sustantivas, que el Estado solamente puede ejercitar legítimamente sus potestades legislativas a través del poder Legislativo.”*

Sitlaly, T. (2005, p.15), dice que *“el principio de legalidad es considerado uno de los logros más importantes del Estado del Derecho”*, los tributos sólo deben ser impuestos por el Estado, *por medio de la ley*. Nace con el objetivo de fijar límites a los que tienen el poder, teniendo como finalidad la seguridad jurídica y la justicia; en el ambiente tributario es uno de los significativos y necesarios, su característica principal es el establecimiento de los tributos como elementos esenciales. Así mismo lo manifiesta Casás, J. (2003, p. 260), aplicando las normas jurídicas *“principio de legalidad se ubica dentro de los límites del poder impositivo y como condición esencial del Estado constitucional”*, procurando la equidad e igualdad de los derechos y garantías que le pertenecen a cada individuo y a la Administración Tributaria, se encuentran en la Carta Magna, donde el Estado Constitucional avala su aplicación.

Para Dromi, R. (1998, p.895), el principio de legalidad *“es considerado como la columna vertebral de la actuación administrativa y por ello puede concebirse como externo al procedimiento, constituyendo simultáneamente la condición esencial para su existencia, dentro del ámbito tributario tiene inmerso la actividad administrativa”*.

Del análisis planteado se concluye finalmente y sin lugar a dudas que mediante iniciativa de la Función Ejecutiva se pueden crear, modificar o extinguir tributos. Sin perjuicio que los actos normativos de órganos competentes gozan de esta facultad respecto a tasas y contribuciones.

### **1.2.3.2 Principio de Legalidad y Reserva de Ley**

En la doctrina comparada, uno de los más importantes exponentes, Eugenio Simón Acosta en García, H. (2003, pp. 265) afirma que existe la tendencia de hacer distinción entre el principio de legalidad y la reserva de ley, materia del estudio tributario. El principio de legalidad es entendido como la vinculación positiva que existe entre la Administración y el Estado en sí mismo, por el cual la Administración solo puede desempeñarse en las materias para las que cuenta con autorización de forma inmediata o mediata por disposición legal, es decir que todo acto administrativo, debe fundarse en una norma general autorizante.

La reserva de ley es catalogada como la ley y su competencia privativa en determinadas materias y las demás normas que no tienen rango de ley y que carecen de aptitud para regular tales competencias, es decir que en materia fiscal, la regulación se hace a través de ley y no de reglamentos, sin perjuicio de que esta facultad pueda establecer el ámbito de aplicabilidad de un tributo. [De esta manera la reserva de ley] *“proyecta su eficacia sobre las fuentes de derecho y tiende a precisar en el caso del derecho tributario material o de las obligaciones tributarias sustantivas, que el Estado solamente puede ejercitar legítimamente sus potestades legislativas a través del poder Legislativo.”* García, H. (2003, pp. 265)

De lo anotado, el principio de legalidad, es relativo a la coacción del estado aplicada únicamente en base a la reserva legal, de tal modo que solo mediante ley es posible crear, modificar o extinguir los tributos. Patiño (2004, p. 24), establece con claridad la importancia del principio al señalar que *“(...) sanciona*

*la regla según la cual solo el ciudadano, a través de sus representantes políticos en el parlamento, puede fijar limitaciones a su libertad, estableciendo prestaciones coactivas, lo que constituye una garantía de los particulares, al sustraérselo del arbitrio del poder ejecutivo.”*

Finalmente, el principio de legalidad o reserva de ley mantiene su importancia por constituir máxima garantía, al reservarse la facultad de imposición a los órganos de representación popular; basado en sus elementos constitutivos que son la autoimposición y la preeminencia administrativa, con lo que las actuaciones se ven regladas en un cuerpo legal que permite la creación de tributos materializados en su ámbito sustantivo y aplicativo, dado que engloba materias de singular importancia como la potestad de los entes territoriales y del órgano ejecutivo y los recursos a los que va dirigido.

Del presente análisis se desprende que a través de la facultad reglamentaria es posible la regulación formal de mecanismos técnicos o administrativos relativos a la imposición. Así, el principio de legalidad infiere tanto a tributos estatales cuanto tributos seccionales, lo cual no implica la presencia de discrecionalidad administrativa ya que los reglamentos dictados en materia Fiscal son válidos exclusivamente cuando se ejecutan según los criterios establecidos mediante ley. Derivando en la concreción que el principio de legalidad es el mecanismo positivo de la autodeterminación de los individuos que implica la cesión de la facultad de limitar a la voluntad propia, trasladándose esta facultad al órgano legislativo, quien establece tributos.

### **1.2.3.3 Principio de Equidad**

La esencia es dar cabal cumplimiento al principio de igualdad, es necesaria una cierta desigualdad cualitativa, además de una razón ética que resuelve la necesidad práctica que los impuestos no sean rechazados por el sujeto pasivo. Para García, C. (1999, p. 299), el principio de equidad significa *“asegurar sustancialmente el derecho de propiedad y el de trabajar libremente, de modo*

*que si la ley tributaria imposibilitara el ejercicio de esos derechos, destruiría una de las bases esenciales que se apoya todo el sistema de libertad individual*”.

Desde el punto de vista tributario, la equidad se relaciona directamente con el beneficio y el pago. Apropiadamente, Jarach, D. en García, B. (2003, p.311) señala:

*“La noción de equidad de las contribuciones, o del sistema tributario en su conjunto, representa el fundamento filosófico y ontológico de la justicia en el terreno de las cargas públicas, con lo cual, se advierte la dificultad de erigirla en una garantía constitucional o en una limitación al poder de imposición del Estado.”*

Cabe anotar, que la equidad implica que cada contribuyente debería aportar su justa parte en aras de colaborar con el sostenimiento de los gastos públicos. De esto se deriva la problemática de establecer cuál es la justa medida contributiva.

Como señala Plaza, M. (2000, p. 601), *“para los juristas, la equidad tiene un profundo significado que se concreta siempre en la aplicación de la ley a casos concretos”*. Al respecto la equidad se concibe de manera general como el valor axiológico de la justicia, de donde el jurisconsulto y el juez y la persona natural están obligados a actuar en base a su propio ideal de justicia, desde el punto de vista deontológico la equidad se configura como una sola verdad, misma que representada el texto de la ley, establece el correcto actuar de la colectividad.

La equidad, no sólo debe reflejarse en la ecuanimidad a la hora de exigir el pago de las obligaciones. *“También se la debe comprender como un dispositivo idóneo para establecer un mecanismo más justo para el cobro de tributos, de modo que no sólo beneficie al contribuyente, sino que represente un estímulo productivo y fiscal.”*Plaza, M. (2000, p. 602). Sin embargo, en la acción del derecho, pueden surgir situaciones imprescindibles en las que la norma

carezca de los elementos de equidad suficientes para cumplir con el ideal de justicia. El ideal de justicia y del justo medio data de las enseñanzas de Aristóteles, quien establecía que la equidad es la expresión del *justo legal* en subordinación del *justo natural*; pero con prevalencia siempre del justo natural.

La equidad como base del tributo representa el fundamento filosófico, deontológico o de justicia de las contribuciones que constituyen el criterio de valoración o justificación del ordenamiento positivo, lo cual no quiere decir que exista un irrespeto del principio de reserva de ley, por el contrario, la equidad implica el examen cualitativo de la adecuación del texto de la ley al valor intrínseco de justicia. De ello que los principios de la tributación se encuentran relacionados uno con otros, así el principio de progresividad, por ejemplo, configura la equidad vertical ya que dispone que la carga tributaria ascienda conforme el incremento de la capacidad contributiva.

En la actualidad la equidad se ha transformado en parte esencial del ideal de justicia, es decir se conforma como un elemento del derecho deontológico, buscando establecer la equidad como elemento valorativo del derecho positivo, que encuentra en ella su fin y su justificación. De ello, la equidad aplicada a la tributación, se traduce como el fin justo e ideal que debe regir su imposición y distribución, siendo en este sentido base y fin de todo derecho positivo, ya sea que se manifieste en la Carta Magna o en reglamentaciones administrativas. Desde el punto de vista tributario, la equidad se relaciona directamente con el beneficio y el pago. Apropiadamente, Jarach, D. en García, B. (2003, p.311) señala:

*“La noción de equidad de las contribuciones, o del sistema tributario en su conjunto, representa el fundamento filosófico y ontológico de la justicia en el terreno de las cargas públicas, con lo cual, se advierte la dificultad de erigirla en una garantía constitucional o en una limitación al poder de imposición del Estado.”*

### 1.2.3.4 Principios de Equidad y Progresividad

#### 1.2.3.4.1 Principio de Equidad

Conforme lo analizado en el Capítulo I, de este estudio, se puede definir a la equidad como el principio constitucional del régimen tributario que tiene por finalidad que las cargas tributarias se repartan de manera justa entre los particulares, considerando las efectivas aptitudes económicas de aquellos y con miras a lograr una adecuada distribución de la riqueza.

El concepto de justicia está íntimamente ligado al principio de equidad al punto que para autores como García, H. En Casás, J. (2003, p. 311), la noción de equidad representa el fundamento filosófico y ontológico de la justicia en el terreno de las cargas públicas. No obstante, la principal dificultad que se presenta es determinar qué es lo que se debe entender por justicia tributaria. Por un lado, se la puede entender como la imposición de iguales cargas tributarias a los que se encuentran en una misma situación económica. Paralelamente, el concepto de justicia tributaria se relaciona con criterios de solidaridad, justicia social y redistribución de la riqueza, en el tratamiento tributario a los que están en diferente posición económica.

Lo anteriormente indicado se relaciona directamente a los conceptos de *equidad horizontal* y *equidad vertical*. Bara, R. (2003, p. 58), la equidad horizontal requiere igual tratamiento para los iguales; es decir, “(...) *que los individuos en situaciones similares deben ser tratados de forma similar desde el punto de vista de la tributación*”. Menciona dicho autor que la equidad horizontal “(...) *tiene su fundamento en las normas generales de la organización social, que disponen la igualdad de las personas ante la ley y la eliminación de los privilegios*”, y menciona el caso del texto constitucional argentino, que en su artículo 16 indica: “*La igualdad es la base del impuesto y las cargas públicas*”.

La equidad vertical se ocupa de cómo tratar a los que se encuentran en posiciones económicas diferentes. Según el mismo autor, dicho principio sostiene que “(...)los montos tributarios deben adecuarse a las distintas situaciones económicas en que se encuentran las personas” Bara, R. (2003, p. 59), lo que le lleva a concluir que siendo la renta el indicador más adecuado de la posición económica, “....la equidad vertical requiere que dos personas con distintos ingresos deben pagar montos tributarios diferentes.”Bara, R. (2003, p. 59).

La equidad vertical provoca desigualdad en el reparto de las cargas fiscales, orientando a la justicia tributaria hacia los criterios de solidaridad social y redistribución de la renta, criterios establecidos en la Constitución de 2008, pues el sentido último de la equidad vertical es que quienes tengan mayores ingresos contribuyan en mayor medida al sostenimiento de las cargas públicas. Lo anotado guarda concordancia con lo manifestado por Tamagno, R. En Casás, J. (2003, p. 312), para quien la equidad “(...) no tiende a uniformidad aritmética sino a calificar los valores sociales (...)”. Se relaciona además con el concepto de *igualdad por la ley* desarrollado por Valdés, Ramón (2004, p.379) quien entiende que la ley puede ser utilizada como un instrumento que provoque una redistribución de la riqueza por razones de política social, aún si, y necesariamente, lo indicado ocasione una desigualdad de la carga tributaria. Por su parte, Levegne, J. En Casás, J. (2003, p. 312) relaciona expresamente a la equidad con los conceptos de solidaridad y bien común, cuando menciona: “(...) la equidad ha pasado a ser un concepto jurídico expreso y nuclear, inserto en el más alto rango del derecho positivo que, junto con la solidaridad, se orientan mancomunadamente a la realización del bien común (...)”.

Es interesante anotar que antes de que se expidiera la Constitución de 2008, la Asamblea Constituyente dictó la denominada Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, en la que se concretan varias reformas que intentaron plasmar los conceptos de equidad y progresividad en el régimen tributario. Entre los considerandos de esta ley, aparecen criterios como los siguientes:

*“Es obligación del Estado propender a una mayor distribución de la riqueza (...).”*

*“(...) que el sistema tributario debe procurar que la estructura impositiva se sustente en aquellos impuestos que sirvan para disminuir las desigualdades y que busquen una mayor justicia social (...).”*

*(...) que la progresividad de un sistema tributario se logra en la medida que los impuestos directos logren una mayor recaudación que los impuestos indirectos, ya que éstos últimos no distinguen la capacidad económica del individuo (...).”(Considerando de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador).*

La Ley para la Equidad Tributaria comportó una reforma radical en materia impositiva. Por ejemplo, se establecieron tarifas progresivas para el impuesto a la renta proveniente de ingresos de herencias, legados y donaciones y se aumentaron progresivamente las tarifas del impuesto a la renta para personas naturales, hasta llegar a una tarifa del 35%. Si bien la tarifa del impuesto a la renta para sociedades se mantuvo fija, actualmente en el 22% sobre los ingresos netos, se eliminaron beneficios tributarios, se establecieron normas orientadas a impedir prácticas elusivas comunes como la subcapitalización o el *leaseback* y se fortaleció el régimen de precios de transferencia así como el régimen penal tributario, entre otras reformas.

#### **1.2.3.4.2 Principio de Progresividad**

El principio de progresividad complementa al de equidad particularmente en su concepción de equidad vertical. Desde la óptica de este análisis, se considera que, se produce una adecuada redistribución del ingreso si la cuantificación o el monto de la carga tributaria se realiza de manera progresiva, afectando principalmente al tipo o a la tarifa que se aplicará a las respectivas bases imponibles, ocasionando así que quienes poseen mayor riqueza, tributen en mayor medida que aquellos que posean menores posibilidades económicas.

Se considera acertado lo establecido por Vallejo, S. En Casás, J. (2003, p. 11), al mencionar que:

*“(...) los impuestos sobre la renta sirven a los objetivos de distribución bastante bien, ya que la renta constituye una buena medida de la capacidad de pagar y los impuestos sobre esta, pueden ser prontamente adaptadas a las circunstancias individuales a través del manejo de tasas marginales (...)”.*Vallejo, S. En Casás, J. (2003, p. 11).

Este criterio, lo ratifica cuando dice que *“(...)un sistema tributario que busque una adecuada redistribución y plasmar de la mejor manera el principio de equidad, debe contar como eje central con un impuesto progresivo a la renta(...)”.*Vallejo, S. En Casás, J. (2003, p. 11). En efecto, el carácter progresivo de la tributación tiene mayor relevancia en los impuestos directos y particularmente en el impuesto a la renta pues permite apreciar de mejor forma la riqueza de una persona y, en consecuencia, conocer sus reales aptitudes de imposición. Es decir, los tributos directos como el impuesto la renta permiten contar con elementos más precisos para realizar una justa redistribución de la riqueza. Como lo menciona Newmark, F. En Valdés, R. (2001, p. 136), *“(...) la elección entre impuesto proporcional y progresivo, equivale a la elección entre una injusticia cierta y una justicia incierta”.*

Así se explica que el artículo 300 de la Constitución menciona que el sistema tributario priorizará los impuestos directos y progresivos, disposición que no existía en la Constitución de 1998. Cabe anotar que en años anteriores, particularmente en la década de los 90, la política tributaria priorizaba los impuestos indirectos como el IVA, basándose en su eficiencia y fácil recaudación.

Es importante entender la diferencia entre proporcionalidad y progresividad. Desde el punto de vista de la tarifa que se habrá de aplicar a la base imponible, Casás, J. (2003, p. 331), menciona que:

*“(...) una alícuota es proporcional cuando se mantiene constante o inalterada frente a un incremento de la base imponible. En cambio, la tarifa es progresiva cuando el montante varía frente al ascenso que pueda experimentar cuantitativamente el indicador, traduciéndose en un aumento del tributo a ingresar más que proporcional al operado en la base de cálculo.”*

Por otra parte, Valdés, R. (2004, p. 35) establece:

*“(...) un impuesto proporcional es el que mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada. Progresivo es aquél 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 el sentido expuesto, se puede mencionar que la tarifa del impuesto a la renta para personas naturales es progresiva, pues aumenta a medida que aumenta la base imponible, mientras que la tarifa del impuesto a la renta para sociedades es proporcional, pues tiene una alícuota única sin importar si la base imponible aumenta o disminuye.

#### **1.2.3.5 Relación con los principios de capacidad contributiva, igualdad y no confiscatoriedad.**

Entendidos los principios fundamentales como los límites que definen el camino que debe seguir el Estado cuando ejerce su poder tributario, el principio de equidad, por sí solo, parece insuficiente para determinar dichos límites. Por lo tanto, se lo debe entender en concordancia con los demás principios tributarios, particularmente el de capacidad contributiva, así como con las garantías constitucionales que la Constitución otorga a los ciudadanos, como son el derecho de propiedad y el derecho a realizar actividades económicas lícitas.

Algo similar ocurre con el principio de progresividad, el cual más que un límite al poder impositivo del Estado aparece como el principio orientador para

establecer la medida de la obligación tributaria, que eventualmente podría fijarse en un monto excesivo o inequitativo.

En tal virtud, a continuación se detallan algunos parámetros que se considera deben tomarse en cuenta con respecto a los principios de equidad y progresividad.

#### **1.2.3.5.1 Principio de capacidad Contributiva**

En el Capítulo I se analiza a profundidad este principio, de donde el principio de capacidad contributiva indica que para establecer un tributo se debe atender a hechos reveladores de capacidad económica, lo que explica las exenciones impositivas, y, que la carga tributaria que se reparta a un sujeto pasivo, para que sea justa, debe considerar su capacidad de pago, entendida como la aptitud económica que tiene cada ciudadano para contribuir al financiamiento del Estado.

De alguna manera Adam Smith ya se refería al principio de capacidad contributiva al establecer que es deber de todos los súbditos del Estado contribuir al sostenimiento del gobierno “(...) *en proporción a sus respectivas posibilidades.*” Smith, Adam en Casás, J. (2003, 117). Por su parte, Bara, E. (2003, p. 59) considera que “(...) *el principio de capacidad contributiva es el fundamento de los sistemas fiscales modernos, especialmente de los tributos personales y directos*”, y aclara que:

*“(...) si la actividad pública se financia de acuerdo con la capacidad de pago se produce redistribución. En efecto, algunas personas pagarán más por los bienes públicos que el valor que les otorgan y otros pagarán menos. El principio de capacidad contributiva debe resolver el alcance de esta redistribución.”*

Por su parte, para Jarach, D. (2003, p. 312) la capacidad contributiva:

*“(...) es una apreciación de la riqueza de los contribuyentes y de su aptitud para contribuir a los recursos del Estado. Este concepto implica dos elementos constitutivos: la existencia de una riqueza o manifestación de riqueza, en el*

*aspecto objetivo, y una evaluación de los gobernantes en el ejercicio del poder fiscal, de la correspondiente idoneidad para contribuir al público erario.”*

En tal virtud, desde el punto de vista de este estudio, se considera que, siendo la capacidad contributiva el fundamento y la medida de los tributos, se la debe tener muy en cuenta cuando se establezca un tributo con fines extrafiscales, como es la redistribución del ingreso.

El principio de capacidad contributiva no se encuentra explícitamente consagrado en la Constitución de 2008; sin embargo, este principio está implícitamente contenido en el texto constitucional, tanto por su categoría de principio fundamental del derecho tributario cuanto porque doctrinariamente y de acuerdo con el derecho comparado se lo entiende parte integrante de varios principios constitucionales como los de equidad y progresividad, lo que ratifica el criterio de interrelación de los principios, mencionado en líneas anteriores.

En conclusión, un tributo sería inequitativo si no respetara las aptitudes económicas de contribución que tienen los administrados, es decir, la capacidad de pago de los sujetos sometidos al gravamen. En este caso la inequidad ocurriría desde el momento mismo en que el Estado ejerce su potestad normativa.

Finalmente, en lo que respecta al principio de progresividad, debe mencionarse que no se lo puede entender sin considerar que uno de sus fundamentos es la capacidad contributiva de los sujetos afectados por el tributo, entendiéndose como una referencia ineludible que el Estado debe considerar al establecer un tributo de forma progresiva.

#### **1.2.3.5.2 Principio de Igualdad**

Se puede observar que el criterio de equidad horizontal se relaciona con el principio tributario de igualdad, particularmente en su significado de igualdad en la ley. Según Valdés, R. (2003, p. 371), la igualdad en la ley significa que la ley no debe establecer desigualdades, y aclara que dicho principio puede entenderse bajo un *criterio jurídico y económico*. El criterio jurídico se refiere a

las condiciones físicas y morales de la persona humana. El principio de igualdad en la ley, bajo un criterio jurídico, impone un límite al poder del Estado evitando que en el régimen tributario se creen, modifiquen o extingan tributos por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, etc., pues es un principio universal que todos los seres humanos nacen libres e iguales y que los derechos y libertades rigen sin distinciones o discriminaciones, como lo expresa la Declaración Universal de los Derechos Humanos. Por su parte, el criterio económico del principio de igualdad en la ley tiene que ver con las posibilidades económicas del contribuyente y significa que *“a igualdad de circunstancias debe corresponder igual impuesto”*. Valdés, R. (2003, p. 371). No se vincula con la mera existencia del individuo sino con el principio de capacidad contributiva.

Se considera que el principio de igualdad, particularmente bajo un criterio económico, se encuentra implícito en la equidad. Bajo un criterio jurídico, es preciso recordar que la igualdad es un principio general de la Constitución, Así lo determina el Art. 11 numeral 2 de la Constitución, al establecer que:

*“Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades.*

*Nadie podrá ser discriminado por razones de etnia, lugar de nacimiento, edad, sexo, identidad de género, identidad cultural, estado civil, idioma, religión, ideología, filiación política, pasado judicial, condición socio-económica, condición migratoria, orientación sexual, estado de salud, portar VIH, discapacidad, diferencia física; ni por cualquier otra distinción, personal o colectiva, temporal o permanente, que tenga por objeto o resultado menoscabar o anular el reconocimiento, goce o ejercicio de los derechos. La ley sancionará toda forma de discriminación.”*

Además, el artículo 5 del Código Tributario mantiene a la igualdad como un principio de la tributación, al disponer que *“El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad”*.

Por lo tanto, los criterios jurídico y económico de la igualdad deben tomarse en cuenta al establecer y aplicar un tributo. De lo contrario, y desde el análisis de quien elabora el presente trabajo de titulación, aunque un tributo parezca equitativo por invocar como finalidad la redistribución de la riqueza, sería en el fondo injusto por violar el principio de legalidad.

En conclusión, la equidad o inequidad de una norma tributaria debe analizarse partiendo del principio de igualdad bajo un criterio económico, verificando si aquella aplica o no a todos los sujetos que se hallan en la misma situación económica. Es decir, si da el mismo tratamiento a los iguales. También se la debe analizar bajo un criterio de igualdad jurídica, para determinar si una norma tributaria provoca desigualdades en el reparto de las cargas tributarias por motivos que no son de política tributaria o fiscal, como sería el dar o eliminar beneficios tributarios u otorgar tratamientos diferenciados a personas, empresas o sectores de la economía por afectos o desafectos de los gobernantes o por razones de nacionalidad, raza, religión, fines electorales, etc.

#### **1.2.3.5.3 Principio de No confiscatoriedad**

La equidad vertical y la progresividad no pueden afectar al patrimonio de los contribuyentes en una medida tal que se entienda confiscada su propiedad, es decir, apropiada indebidamente. La no confiscatoriedad se halla recogida en el artículo 323 de la Constitución, que se refiere a la expropiación de bienes privados por parte del Estado, para ejecutar planes de desarrollo social, manejo sustentable del ambiente y de bienestar colectivo. Para efectos tributarios, se puede entender que ocurriría confiscación cuando el gravamen es tan alto o excesivo que sobrepasa la capacidad contributiva del sujeto. Se extraña, sin embargo, que este principio no haya sido considerado expresamente en el artículo 300 de la Constitución, con lo que se le daría mayor fuerza como un necesario contrapeso a la potestad tributaria del Estado.

Tampoco pueden afectar al derecho a desarrollar actividades económicas, establecido en el numeral 15 del artículo 66 de la Constitución,

que se lo puede entender como la consagración de la libertad de empresa y de comercio. Por ejemplo, un tributo se podría considerar inequitativo si impidiera al sujeto afectado desarrollar una actividad económica lícita, de acuerdo con los parámetros otorgados por la Constitución.

### **1.2.3.8 Principio de Equidad y Gasto Público**

La imposición de acuerdo con la capacidad contributiva de pago establece dos aristas de equidad: la equidad que implica el tratamiento a igual a sujetos pasivos iguales y la equidad que implica dar un tratamiento diferenciado de acuerdo con un grado adecuado de desigualdad, en palabras de Soler, O. (2008, p. 169).

*“(...) equivale a tratar de manera desigual a lo que realmente es desigual, para lograr la igualdad real, permitiendo el dictado de aquellas normas cuya desigualdad formal se justifica en la obtención de la igualdad material con el propósito de equilibrar la originaria desigualdad económica y social de los individuos.”*

La Carta Magna establece en sí misma la obligatoriedad que tienen las normas tributarias de obedecer a este principio ya que como se ha señalado antes, la concepción de justicia es uno de los fines del derecho y la equidad justamente establece una valoración a la norma de derecho positivo. Lo anotado, se resume en palabras de Escriche, J. (2002, p.622 y 623):

*“La ley no es nada sin la equidad (...) y la equidad lo es todo sin la ley, no lo distinguen jamás con tanta precisión como los que lo ven con los ojos de la equidad. La ley no debe considerarse hasta cierto punto como un auxilio para los que tienen las luces de su entendimiento débiles u oscurecidas, del mismo modo que lo son los vidrios que nos facilita la óptica para los que tienen la vista corta o turbia”* agregando: *“Es bien cierto, a la verdad, que los que hacen un estudio profundo del derecho y de la equidad, tienen de lo justo y de lo injusto nociones más finas y delicadas que los que no estudian ni saben sino la ley; y aún puede decirse que si todos los hombres tuviesen arraigado en su corazón*

*el amor a la equidad y pudieran instruirse suficientemente por sí mismos de sus deberes, la ley entonces sería inútil, y la equidad lo haría todo sin la ley(...).”*

### **1.2.3.7 Principio de Generalidad**

El principio de generalidad se encuentra ampliamente ligado con el principio de capacidad contributiva, igualdad, equidad y legalidad, ya que se relaciona con la obligatoriedad que tienen los contribuyentes para el sostenimiento del Estado en base a sus contribuciones; es decir ,que todo sujeto pasivo que está dotado de aptitud económica está obligado al pago de tributos para el beneficio equitativo social; no obstante, lo anotado no implica que la totalidad de los individuos deben pagar efectivamente tributos, sino que deben realizarlo todos los que “*a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imposables tipificados en ley*” (Casás, 2003, p. 324). En síntesis, el principio de generalidad implica que la colectividad ha de incurrir en el esfuerzo de levantar las cargas públicas.

Para Villegas, H. (1999, p. 67), “*debe ser considerado como una generalidad desde una perspectiva de la negociación, esto es, que nadie debe ser examinado de un tributo por privilegios personales, de clase, linaje o casta, con ello no quiere decir que se deje de reconocer*”, donde todos los ciudadanos de una nación deben concurrir al financiamiento del gasto público, en virtud de su capacidad contributiva, es decir que la obligación de pagar tributos recae para todos los ciudadanos, siempre que se tomen en consideración sus índices de capacidad económica.

La concesión de beneficios tributarios puede ser materialmente legítima cuando, a pesar de favorecer a personas dotadas de capacidad económica suficiente para soportar cargas tributarias, el legislador dispensa del pago de tributos con el fin de satisfacer determinados fines amparados por cobertura constitucional. En efecto, el sistema tributario, desde un contexto económico

obliga al Estado a utilizar el tributo como un medio de política económica y, a decir de Casado, G. (2008, p. 115) la política económica que ha asumido el Estado, irroga importantes cambios fundamentales en el ordenamiento jurídico general, que van desde *la superación del Derecho Administrativo Clásico*, basado en el Estado impositivo absolutista, *hasta la intervención monetaria – emisiones de Deuda pública, bonos del Tesoro –y la ordenación del crédito fiscal y de las inversiones exteriores.*

En suma, la concesión de beneficios fiscales, es evidentemente justificada cuando su expedición implica el cumplimiento de objetivos con finalidad constitucional, por lo cual la generalidad se verifica cuando la aplicación de los tributos está dirigida a todos los contribuyentes y no a un sector o a un individuo específico.

#### **1.2.3.11 Principio de Irretroactividad**

Conforme los principios analizados anteriormente, la irretroactividad o anterioridad de la ley ha merecido una defensa crucial por parte de la doctrina tributaria, de hecho la mayoría de los tratadistas descartan de plano la aplicación de las leyes tributarias hacia el pasado. De acuerdo a lo señalado por Salcedo, R. y Llamas, A. (2011, p. 177) la aplicación de leyes en el tiempo y la concepción de la irretroactividad, constituye razón suficiente para la realización de un análisis profundo en la materia tributaria, sin perjuicio de su relevancia en las demás materias de la ciencia del Derecho, dado su contenido obligacional y la presencia de fenómenos propios como son los *impuestos instantáneos y de período y los beneficios y sanciones tributarias, entre otros.* Con la finalidad de establecer la verdadera problemática entorno a la irretroactividad, los autores realizan un análisis del término “retroactivo” que, de acuerdo al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, la palabra *retroactivo-va* proviene del vocablo latín *retroactum, supino de retroagere, hacer retroceder.*

Se refiere a la imposibilidad de actuar en base al pasado, ya que “*obra o tiene fuerza sobre el pasado por lo que la irretroactividad sugiere la ausencia de efectos.*” Salcedo, R. *et al.* (2011, p. 177). Pero la aplicación práctica de este principio dista mucho de la precisión semántica, porque una situación jurídica generalmente no se agota en un solo instante sino que deben distinguirse tres momentos básicos: su nacimiento, su desarrollo y su extinción; y en cada uno de ellos analizar las consecuencias de una ley modificatoria expedida con posterioridad al primero de estos instantes, en consideración de los fundamentos siguientes: los efectos liberatorios del pago, la existencia de una limitación contractual o legal y la ausencia de capacidad contributiva actual a la fecha de creación del tributo.

Es decir, que la irretroactividad es la prohibición expresa de aplicar el derecho positivo ante situaciones que no fueron previstas con anterioridad de la vigencia de la ley, por cuanto su ejecución resulta en un perjuicio indebido para el sujeto pasivo.

De igual manera, los principios constitucionales se encuentran presentes en su mayoría en el Código Tributario vigente, es así que el Art. 5 del mencionado cuerpo legal cita a los principios del régimen tributario: *legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.* Al respecto, cabe anotar que el principio de proporcionalidad ya no forma parte de la Constitución actual, lo que implica que la capacidad contributiva es considerada bajo el supuesto de progresividad y equidad, para cumplir con la finalidad extra fiscal de los tributos, que en el caso actual, obedece al régimen del Buen Vivir, es decir, la redistribución de la riqueza.

Finalmente, las reformas constitucionales en materia tributaria que han existido a lo largo de los tiempos, obedecen a las necesidades sociales en constante cambio, es así que principios rectores que en años anteriores no aparecían en la Carta Fundamental, hoy protagonizan el Régimen Impositivo. Esto deviene en la aparición de principios intrínsecos que si bien no existen en

la legislación actual, se aplican del mismo modo que en otras legislaciones, por ejemplo el principio de solidaridad, presente en la normativa alemana, española, peruana o mexicana. De esta manera, *“el principio de solidaridad se configura como una derivación de la idea de Estado del Bienestar, y es fruto del intervencionismo que legitima la fórmula del Estado Social de Derecho”* (García, C. 2009, p.21).

Con lo anotado se concluye que los principios tributarios y constitucionales se ven modificados de acuerdo a las necesidades sociales y estatales, de tal manera que el tipo de Estado, marca las directrices que devienen en la distribución de los recursos públicos ya que la aplicación de principios como el de Solidaridad es válido en Estados que conciben el interés colectivo como parte de su acción y se legitima en actividades que tienen como finalidad la prestación de servicios.

## **1.3 Impuesto a la Renta**

### **1.3.1 Antecedentes históricos**

De manera general el concepto renta, se asocia con el incremento de la riqueza; es decir, comprende todos los ingresos que una persona natural o jurídica perciba y que además, pueda consumir sin riesgo de disminuir su patrimonio. La renta ha surgido como la base de imposición más representativa de la capacidad contributiva en los Estado modernos y también como índice de la participación del contribuyente en los beneficios que deparan los servicios públicos.

#### **1.3.1.1 Década de los 70**

*“El notable crecimiento y desarrollo económico de la década de los 70 tuvo también sus implicaciones sobre el sistema impositivo ecuatoriano. Si bien existieron reformas a la estructura impositiva del país que simplificaron de alguna manera sus procesos, el*

*auge económico postergó los cambios radicales que necesitaba el sistema, ya que no era una prioridad en ese momento que el Estado cuente con una fuente segura de recursos. Las escalas del impuesto a la renta cobrado a personas naturales se mantuvieron estáticas hasta 1981, variando progresivamente del 10% al 42% en 9 tramos de ingreso; mientras que el impuesto aplicado a las personas jurídicas constituyó el 20% sobre la utilidad gravable para empresas nacionales y el 40% para las que contaban con capital extranjero desde el año 1972. Antes de 1972 dicho impuesto se diferenciaba por rentas del trabajo con el concurso de capital y sin el concurso del mismo a tasas del 6% y 18%, respectivamente". Cueva, S. (1970, p.10). Es decir, que los cambios experimentados en la economía y en la sociedad de ese tiempo se reflejaron en el sistema tributario, a través del incremento en la tarifa para el cálculo, de tal manera que en esta década el impuesto mantuvo su característica de progresivo, pero con tarifas que al principio se mantuvieron estáticas para luego aumentar proporcionalmente. Esto resultó en la fijación del 20% de impuesto a la renta en las sociedades nacionales y un 40% en sociedades extranjeras.*

### **1.3.1.2 Década de los 80**

*"Durante los ochenta, el Impuesto a la Renta de Sociedades mantuvo su estructura poco simplificada, donde se distinguía entre las sociedades jurídicas, sociedades de personas y sociedades de capital, que complicaba la forma de cálculo. Esta consistía en: una tasa inicial de 20% y otras tasas adicionales como: 10% para universidades y escuelas politécnicas estatales; 8% para la Comisión de Tránsito del Guayas; 8% al Centro de Rehabilitación de Manabí y 1% adicional a universidades y escuelas politécnicas particulares. Esta estructura fue modificada en 1989 cuando se impuso una tarifa única de 25%". (Dirección General de Rentas Internas).*

El Impuesto a la Renta de Personas Naturales también mantuvo una estructura compleja. Se le daba un tratamiento progresivo al impuesto, luego un tratamiento proporcional hasta que finalmente se ratificó su tratamiento

progresivo al definir una tarifa que comenzaba en 8% llegando hasta un 40%, la cual se actualizaba de acuerdo al salario mínimo vital. Este sistema rigió hasta la reforma de 1989 cuando se abrevió el sistema y se puso una tasa que comenzaba en 10% y concluía en 25%. También se crean las retenciones en la fuente para el pago de impuesto a la renta. Además la reforma incluía la unificación de las tasas sobre distintos tipos de ingresos; integración parcial del impuesto a las utilidades con el impuesto a la renta personal; eliminación de deducciones al ingreso personal y de la mayoría de exenciones al impuesto a las utilidades; introducción del sistema de corrección monetaria integral de los balances de las empresas y se estableció un sistema simplificado para gravar empresas unipersonales en base a los ingresos brutos reportados.

### **1.3.1.3 Década de los 90**

En cuanto a la composición de la recaudación del Ecuador en la década de los 90, *“los impuestos indirectos como el IVA y el ICE representaban más del 50% de la recaudación, mientras que los impuestos directos como el Impuesto a la Renta y a los vehículos tenían una participación de aproximadamente un 30%”* Según el Banco Central del Ecuador. En el año 1999, se instituyó el Impuesto a la Circulación de Capitales que reemplazó al Impuesto a la Renta y que tuvo una participación del 35% en ese año. El IVA, que fue el impuesto de mayor recaudación durante los años noventa, que en promedio desde el año 1993 a 1999 registró una participación de 52.2%. Su composición promedio fue: 44% IVA del comercio exterior y un 56% promedio de participación del IVA interno.

### **1.3.1.4 Año 2000 y actualidad**

En el mes de abril de 2000, el Gobierno envió al Congreso Nacional un paquete de medidas entre las que se contemplaba la restitución del impuesto a la renta, que contemplaba un base imponible de S/80 millones en adelante y una tasa progresiva del 5 al 15% para personas naturales, del 15% para sociedades y del 25% para la banca privada y las empresas petroleras.

La tasa impositiva máxima para personas naturales, fue ajustada el 5 de noviembre mediante Ley de Racionalización Tributaria determinándose un porcentaje de 25%, a aplicarse a partir del año 2000.

*“Se amplió la cobertura del impuesto al valor agregado, se creó de un impuesto al patrimonio y a los vehículos de lujo y la eliminación de algunas exenciones a las tarifas para importación. Los principales planteamientos del Ejecutivo fueron: Un incremento del impuesto al valor agregado de 10 a 15%, ampliando paralelamente su cobertura; la elevación progresiva del impuesto a la renta, así como la ampliación de su cobertura; la reducción del impuesto a las transacciones financieras de 1% a 0.3% y la eliminación del impuesto a los vehículos de lujo y al patrimonio”. Según Banco Central del Ecuador.*

En noviembre, el Congreso modificó los planteamientos realizados por el Ejecutivo, así el impuesto al valor agregado se incrementó al 12% y el impuesto a las transacciones financieras se redujo al 0.8%, siendo deducible contra el impuesto a la renta. Adicionalmente se estableció que el impuesto a la circulación de capitales fuese deducible contra el impuesto a la renta. La restitución del impuesto a la renta habría generado ingresos adicionales por un monto equivalente al 0.1% del PIB, mientras que por el concepto de eliminación parcial de las exenciones del IVA se obtendría un ingreso adicional equivalente al 0.5% del PIB y por la eliminación de exenciones arancelarias y cambios de tarifas, un monto equivalente al 0.3% del PIB.

## **1.3.2 Renta**

### **1.3.2.1 Objeto del impuesto**

*“Establece el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley”. (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).*

Actualmente, el impuesto a la renta se ha catalogado como la principal fuente de recaudación, en base al estudio realizado, se ha podido determinar que la razón nace por disposición constitucional, ya que el Art. 300 en su inciso final establece prioridad para los impuestos directos y progresivos. El impuesto a la renta se encuentra en esta clasificación y ha llegado a tal incremento debido a que la renta grava la riqueza y la propiedad del sujeto pasivo.

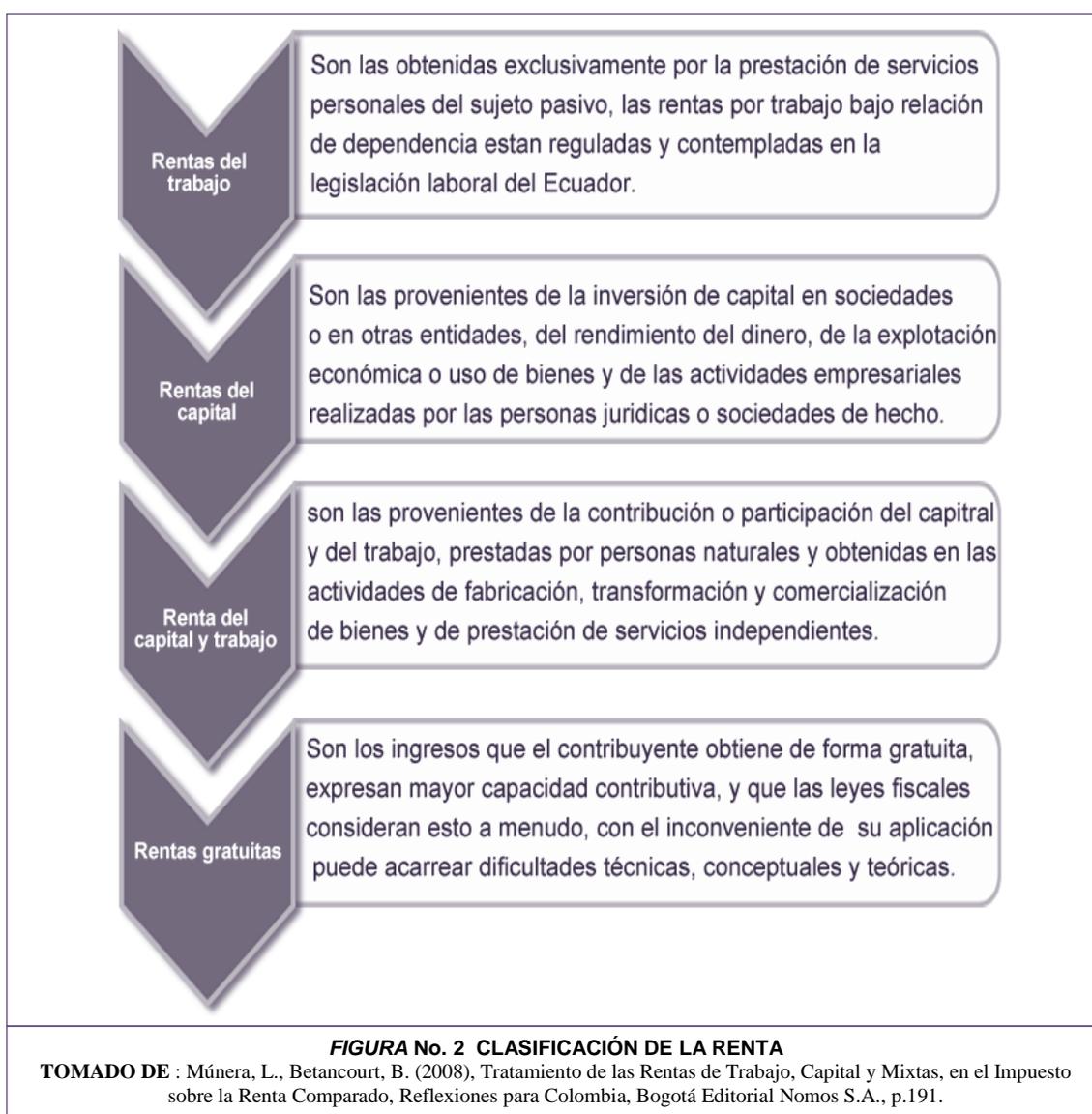
### **1.3.2.2 Concepto de Renta**

Para Guzmán, D. (2001, 93) quien plantea que para que la renta económicamente considerada, tenga incidencia tributaria, *“se requiere que la misma provenga de una fuente que la ley la califique como generadora de beneficios imponibles, que la explotación de esa fuente la cumpla un sujeto obligado al cumplimiento de obligaciones tributarias”*, y que la producción de la misma tenga características temporales. De acuerdo a Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno, Para efectos de este impuesto se considera renta *“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”*; ya los *“los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley”*. La renta es el tercer objeto imponible que se plantea, ha sido el que mayor acogida ha tenido por los tributarios, puesto que facilita la progresividad del mismo.

### **1.3.2.3 Clasificación**

Para Benvenuto. G, (1599, 165), *“distingue las rentas según su naturaleza y la importancia en el Sistema Tributario que gradúe el peso de los tributos”* dentro de éste contexto es importante tomar en cuenta que la existe diferencias entre las siguientes rentas:

“a) Entre las rentas de trabajo y de capital, se considera que la renta del trabajo debe ser menos gravada que la renta de capital, b) Las rentas, superrentas e incremento de valor: donde las rentas que se generan con sacrificio mayor, deberían ser gravados con menor riesgo que las superrentas, c) Las riquezas ganadas y gratuitas: las legislaciones consideran que los créditos obtenidos a título gratuito como las herencias, legados y donaciones, tienen mayor capacidad contributiva, pero a su vez esto genera una dificultad particular de la aplicación”.

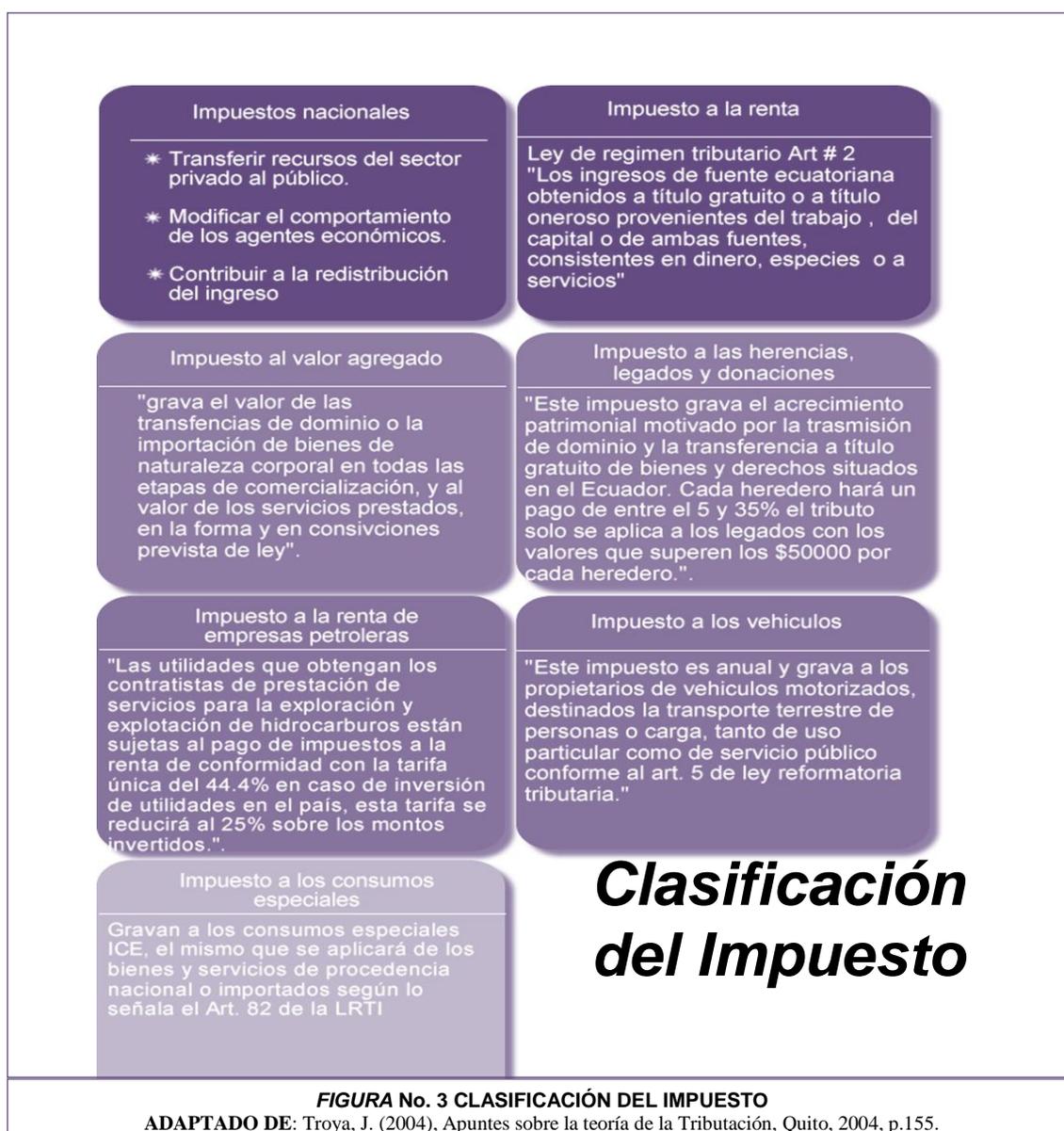


### 1.3.2.4 Impuesto

Para Troya, J. (2008, p. 155), manifiesta que *“El impuesto es el principal ingreso tributario, tanto por su rendimiento, cuanto porque es el instrumento más versátil para la actuación de la política fiscal”*.

### 1.3.2.5 Clasificación Impuesto

Desde el punto de vista técnico, esta clasificación puede presentar serias discrepancias, en la práctica posibilita un mejor entendimiento del sistema y estructura de los tributos nacionales, en razón de su incidencia en el Presupuesto General del Estado:



### 1.3.2.6 Tarifa del Impuesto a la Renta

“Las sociedades constituidas en el Ecuador así como las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas que obtengan ingresos gravables, estarán sujetas a la tarifa impositiva del veinte y dos(22%)sobre su base imponible”. Según base Legal, (Art. 2 Ley Orgánica del Régimen Tributario).

### 1.3.2.7 Plazos de las personas jurídicas para declarar el Impuesto a la Renta

Las declaraciones del impuesto a la renta serán presentadas anualmente por los sujetos pasivos, en los lugares y fechas determinados por el reglamento. En el caso de la terminación de las actividades antes de la finalización del ejercicio impositivo, el contribuyente presentará su declaración anticipada del impuesto a la renta. Una vez presentada esta declaración procederá el Único de Contribuyentes o en el registro de la suspensión de actividades económicas, según corresponda.

**Tabla 1 Plazos para declarar el Impuesto a la Renta**

<b>Noveno Dígito</b>	<b>Fecha de Vencimiento (Hasta el día)</b>
<b>1</b>	10 de Abril
<b>2</b>	12 de Abril
<b>3</b>	14 de Abril
<b>4</b>	16 de Abril
<b>5</b>	18 de Abril
<b>6</b>	20 de Abril
<b>7</b>	22 de Abril
<b>8</b>	24 de Abril
<b>9</b>	26 de Abril
<b>0</b>	28 de Abril

**TOMADO DE :** Art. 40 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 463 del 17 de noviembre de 2004.

### 1.3.2.9 Métodos de Imposición sobre la Renta

Dentro de la doctrina tributaria se distinguen tres tipos de imposición sobre la renta: el impuesto global o sintético, el impuesto cedular o analítico y los sistemas mixtos.

- **Impuesto Global o Sintético:** El tributo involucra la totalidad de las rentas a nivel del sujeto pasivo, sin importar el origen de la renta en Ecuador.
- **Impuesto Celular o Analítico:** En este sistema existe una relación íntima entre cada impuesto cedular con su fuente de ingreso (trabajo, capital, combinación de ambos), y existen tantos tributos como las fuentes que resultan abarcadas por las cédulas. Este tipo de gravamen se caracteriza por estructurarse con alícuotas proporcionales, las tasas proporcionales son distintas entre sí y los resultados de cada cédula son independientes entre sí. En forma pura, no es aplicado por ningún país del continente.
- **Sistemas Mixtos:** Como su nombre lo indica, incluyen gravámenes que tienen las características del impuesto global y del cedular, sin que se lo pueda categorizar plenamente en uno u otro tipo de gravamen.

Del análisis de los sistemas tributarios establecidos en el continente Americano, se observa, que el método de imposición dominante es el de impuesto global, encontrándose limitada la aplicación del sistema mixto a pocos países, mientras que el método de impuesto cedular, no se aplica en una forma pura en ninguna de las legislaciones americanas. En los países donde se aplica el sistema mixto, se pretende distinguir algún tipo de fuente, generalmente para favorecerla, sin embargo, la aplicación de un método distinto al global, podría ir en contra del principio de equidad horizontal. Consecuentemente, el impuesto a la renta que inició como un impuesto de tarifa única se ha ido modificando a lo largo de los años, hasta llegar a la actualidad, donde el impuesto a la renta grava todos los ingresos de fuente ecuatoriana, en renta global, así lo concibe la ley vigente, en especial el Art. 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Es por ello, que en Ecuador el método de Imposición sobre la renta es global, por lo que los ingresos a título gratuito se integran a la Renta Global.

# Impuesto a la Renta Proveniente de Ingresos de Herencias Donaciones y Legados

## Capítulo II

### 2.1 Consideraciones Generales

#### 2.1.1 Modos de Adquirir el dominio.

De acuerdo a lo dispuesto por el Código Civil, el dominio y la propiedad se conciben como *“el derecho real en una cosa corporal, para gozar y disponer de ella, conforme a las disposiciones de las leyes y respetando el derecho ajeno, sea individual o social.”* (Art. 599 del Código Civil).

Según lo establecido por Bossano, G. (1973, pp.1-205), la ley es la forma más antigua de adquirir el dominio de los bienes, es así que el Código Civil a través de sus cuatro libros realiza una especial clasificación destinada a los *bienes* y su *dominio, posesión, uso y goce*, estableciendo los seis modos de adquirir el dominio: *“la ley, la ocupación, la accesión, la tradición, la sucesión por causa de muerte y la prescripción”*. Bossano, G. (1973, p.4). Sin embargo, el Art. 603 del Código Civil establece únicamente cinco modos de adquirir el dominio: *“ocupación, la accesión, la tradición, la sucesión por causa de muerte y la prescripción”*.(Art. 603 del Código Civil). La diferencia de criterios obedece a que la ley es el marco que materializa el espíritu del legislador, por lo tanto a través de la ley se materializan los cinco modos de adquirir el dominio.

Los modos de adquirir la propiedad son derivativos y originarios; gratuitos y onerosos. Son originarios: la *ley* y la *ocupación*, implica que el titular del derecho de propiedad ha adquirido la posesión por primera vez sin sustituir a otro propietario, *“se presume que no recoge el derecho de otra persona ni ocupa su lugar.”* Bossano, G. (1973, p.4). Por otra parte, son modos derivativos: la *tradición*, la *sucesión por causa de muerte*. Los modos derivativos implican que el propietario de un bien ha adquirido el derecho de

propiedad a través de la sustitución de su antiguo dueño, conservándose para sí, las mismas circunstancias, condiciones, alcances y efectos del antiguo propietario respecto al derecho adquirido, es decir, *“no adquirirá más facultades ni derechos que aquel al que sustituye en el dominio”*. Bossano (1973, p.5).

Así mismo, el dominio es adquirido a título gratuito cuando el nuevo titular del derecho no debe pagar ninguna obligación o realizar una contraprestación para recibir el beneficio de la propiedad. Recibe el bien sin gravamen. Por el contrario, se adquiere el dominio a título oneroso, cuando existe la obligación de una *respuesta efectiva* o una contraprestación a cambio de la propiedad de los bienes.

*“(...) la sucesión por causa de muerte tiene el carácter de gratuito, porque el que adquiere el bien puede aceptar o rechazar libremente y no está obligado a nada por lo que recibe, no se exige contraprestación de ninguna naturaleza, por norma general.”* Bossano (1973, p.5).

### 2.1.2 La Sucesión por causa de Muerte.

En línea con lo anotado, Ramírez (2011, pp. 1-63) considera que el *hechojurídico base*, que permite la transferencia de dominio en la sucesión por causa de muerte, es precisamente la *muerte* y, *“la consecuencia de ese hecho es la sucesión en el patrimonio del difunto.”* Ramírez (2011, p. 21). Por lo tanto,

*“La sucesión por causa de muerte podría definirse como la transmisión de los bienes, derechos y obligaciones que forman el patrimonio de una persona muerta a la persona o personas que le sobreviven y que son llamadas a suceder por voluntad del testador o por mandato de la ley”*. Bossano (1973, p.7).

Es decir, en la sucesión por causa de muerte, la transferencia de los bienes que conforman el patrimonio de una persona se produce al momento del fallecimiento de su titular, resultando en la transferencia de bienes corporales e incorporales, entendiéndose a los bienes corporales como las

cosas que "(...) *tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos*" (Art. 583 del Código Civil) y los bienes incorporales como las cosas "(...) *que consisten en meros derechos, como los créditos, y las servidumbres activas*".(Art. 583 del Código Civil). Cuando el heredero o legatario recibe una herencia o legado, también recibe los pasivos del causante, "(...) *sucede en todas las obligaciones transmisibles del difunto, a prorrata de su cuota hereditaria (...)*".(Art. 1268 del Código Civil). Sin embargo, la norma anticipa el caso que un heredero esté por recibir una deuda hereditaria mayor que las futuras acreencias, para lo cual opera el beneficio de inventario, que tiene por finalidad responsabilizar al heredero únicamente de las obligaciones y deudas que la herencia pueda compensar, así "*El beneficio de inventario consiste en no hacer a los herederos que aceptan, responsables de las obligaciones hereditarias y testamentarias, sino hasta el valor total de los bienes que han heredado.*"(Art. 1270 del Código Civil).

Finalmente, cuando el asignatario ha aceptado la herencia con beneficio de inventario, la porción que recibe se grava con el impuesto a herencias, legados y donaciones. Respecto a los pasivos que acoge el heredero, la normativa tributaria considera como deducciones a las deudas hereditarias y las deudas pagadas por herederos, así como los gastos de sucesión, gastos de última e incluso los tributos pendientes de pago del causante cubierto por herederos. (Art. 57 del Reglamento de la ley de Régimen Tributario Interno). De esta manera, se concluye que las deudas hereditarias tienen una connotación en el ámbito tributario ya que forman parte de las deducciones en la declaración y pago del impuesto, lo que resulta en la disminución del valor final a pagar por concepto del tributo.

### 2.1.3 Clases de Sucesiones

Conforme lo dispuesto en el Art. 993 del Libro III del Código Civil, la sucesión será a título universal o a título singular, siendo a título universal "*cuando se sucede al difunto en todos sus bienes, derechos y obligaciones*

*transmisibles, o en una cuota de ellos (...)*". Se sucede a título singular cuando la sucesión se realiza en *una o más especies* sean determinadas o indeterminadas.

Sin embargo, por el título que acredita la transmisión del patrimonio, del causante, la sucesión puede ser testamentaria, intestada o mixta, así lo dispone el Art. 994 íbidem: "*Si se sucede en virtud de un testamento, la sucesión se llama testamentaria; y si en virtud de la ley, intestada o abintestato. La sucesión en los bienes de una persona puede ser, parte testamentaria, y parte intestada*".

Por consiguiente, en la sucesión testamentaria el testamento es el título que valida la adquisición del derecho de dominio de los bienes. En la sucesión intestada o legal, la falta de disposición expresa del causante por ausencia de testamento, es sustituida por la norma legal vigente, donde la ley llama a suceder el patrimonio dejado por el causante. En el caso de la sucesión mixta, es practicada en los casos en que el testador ha omitido disposición expresa en el testamento respecto de un bien determinado, por lo cual es obligación de la ley realizar el llamado a los sucesores que tengan derecho, Bossano (1973, pp.1-205).

#### 2.1.4 Fases de la transmisión del patrimonio del causante

Como consecuencia del fallecimiento del causante, el patrimonio de éste queda vacante, por lo cual, es imperativo que los sucesores ocupen su lugar, para que el patrimonio siga cumpliendo con su finalidad social, económica y productiva. Para que se perfeccione la transmisión del patrimonio del causante, los sucesores deberán pasar a través de tres etapas jurídicas:

##### 2.1.4.1 Apertura de la Sucesión

*"Es la aptitud jurídica en que se hallan los bienes del causante para ir a radicarse en sus herederos o legatarios"*. Bossano(1973, p.42) O como

establece Meza, R. en Ramírez (2011, p. 35) *“La apertura de la sucesión es un hecho jurídico, consecuencia de la muerte de una persona, y en cuya virtud los bienes del difunto pasan a sus sucesores”*.

Siguiendo a Ramírez (2011, pp. 1-63) la sucesión se abre con la muerte de una persona, para el efecto, se debe tomar en cuenta que la muerte es natural o presuntiva. Al tratar sobre muerte presuntiva, el numeral 5 del Art. 67 del Libro I del Código Civil, establece que el juez fijará como fecha presuntiva de la muerte el último día del primer año, contado a partir de la fecha que se tuvo noticias por última ocasión del desaparecido. Finalmente, la apertura de la sucesión determina la competencia de los jueces en controversias sucesorias y establece la normativa que regirá la sucesión, en especial para casos de Derecho Internacional Privado.

#### 2.1.4.2 Delación

Es el segundo momento del proceso de transmisión de los bienes del causante, realizada en el último domicilio del causante. Está contemplada en el Art. 998 del Libro Tercero del Código Civil como el *“actual llamamiento de la ley a aceptarla o repudiarla.”* Se efectúa en el momento mismo de la apertura de la sucesión, salvo en las asignaciones condicionales. Al respecto, es pertinente resaltar el análisis efectuado por Ramírez (2011, pp. 43), quien sostiene que existen cuatro situaciones en la delación:

- Cuando el llamamiento no está sujeto a condición, la asignación *“se defiere al momento del fallecimiento del causante.”* Ramírez (2011, pp. 43).
- Cuando el llamamiento se da bajo una condición suspensiva, la delación solo se dará cuando la condición se cumpla.
- Cuando la asignación está sujeta a una condición resolutoria, *“la delación se produce al fallecimiento del*

*causante*” pero se extingue el derecho. Ramírez (2011, pp. 43).

- Cuando el llamamiento se da bajo una condición de no hacer, la asignación se defiere en el momento de la muerte del testador siempre que se rinda caución, salvo que el bien esté en posesión de otro asignatario hasta que se cumpla la condición. (Art. 998 Código Civil).

Con la finalidad de profundizar lo anotado en la cuarta situación de la delación, se cita el ejemplo de Barros en Ramírez (2011, p. 43):

*“Si el testador dice: Dejo mi casa a Pedro, si no se casa antes de los 25 años, la asignación se le deferirá desde la muerte del causante, rindiendo caución; pero si añade que, mientras tanto, la casa pertenecerá a Juan, la delación se producirá para Pedro cuando se cumpla la condición.”* Barros en Ramírez (2011, pp. 43).

#### 2.1.4.3 Aceptación de la Herencia

*“Todo asignatario puede aceptar o repudiar libremente.”* (Art. 1248 del Código Civil). La aceptación es la fase más importante de la transmisión, porque completa el proceso jurídico. Comprende un proceso de manifestación de la voluntad de aquellos llamados a aceptar o repudiar la asignación. *“Si acepta, asume una responsabilidad y culmina todo el proceso sucesorio; si repudia, (...) la ley [llama] a nuevos sucesores, (...) quedando en último término el Estado”*. Bossano(1973, p.55). Por cuanto la aceptación de una herencia puede traer consigo consecuencias gravosas para el patrimonio propio, la norma prevé la creación de dos instituciones que son la aceptación y la repudiación. *“La delación de una asignación es el actual llamamiento de la ley a aceptarla o repudiarla.”* (Art. 998 del Código Civil).

La aceptación es la posibilidad que tiene un asignatario de *“asumir la calidad y responsabilidad de heredero o legatario”*. Ramírez (2011, pp. 45). Es la finalización del proceso de transmisión de los bienes patrimoniales del causante, es el momento en que el heredero se constituye como tal.

La aceptación puede ser expresa o tácita, total o parcial. *“Es expresa cuando se toma el título de heredero; y es tácita cuando el heredero ejecuta un acto que supone necesariamente su intención de aceptar, y que no hubiera tenido derecho de ejecutar, sino en su calidad de heredero.”* (Art. 1264, Código Civil). Por otro lado, una herencia es aceptada totalmente, cuando la totalidad del patrimonio del causante ha sido incorporada al patrimonio del heredero o legatario. Es parcial, cuando solo se admite parte de la herencia o legado. Finalmente, la repudiación es la negativa expresa que realiza un asignatario para manifestar su voluntad de no aceptar la asignación que le corresponde. Bossano (1973, pp.1-205).

#### 2.1.5 Definición de Heredero y Legatario

##### 2.1.5.1 Heredero

Es el asignatario que sucede al causante en todos sus bienes, derechos y obligaciones siempre que éstas sean transmisibles en todo o en una parte *alícuota* de ellos. Salgado (2002, pp.9-88) y Alonso (1999, pp. 485-487).

##### 2.1.5.2 Legatario

Es el asignatario que sucede al causante en una o más especies o cuerpos ciertos o una o más especies indeterminadas de tal género. Esta asignación a título singular, es posible únicamente a través de acto testamentario. Salgado (2002, pp.9-88) y Alonso (1999, pp. 335-338). Además (...) *“El asignatario de herencia se llama heredero, y el asignatario de legado, legatario.”*(Art. 996 del Código Civil).

### 2.1.6 Órdenes de la Sucesión Intestada

*“La sucesión intestada es aquella en la cual, por carecer de testamento válido y eficaz, el legislador aspira a interpretar la voluntad presunta del causante y dispone de su patrimonio”* Bossano (1943, p.122).

Conforme lo anotado por Ramírez (2011, pp. 121-141), la legislación ecuatoriana establece en su normativa cuatro órdenes sucesorios, de tal manera que los llamados en primer orden excluyen a los del orden siguiente y así sucesivamente. De igual manera, en cada grado también los descendientes o ascendientes de grado más cercano excluyen a los de grado consanguíneo más lejano. Así los órdenes o grados de la sucesión intestada son los siguientes:

#### 2.1.6.1 Primer Orden de Sucesión

Corresponde a los hijos por derecho personal y a los nietos por derecho de representación. (Art. 1028 Código Civil).

- Los hijos dentro del matrimonio como los hijos fuera del matrimonio heredan por igual.
- La herencia se divide en partes iguales para todos los hijos.
- Los hijos adoptivos no excluyen a los padres del causante, por lo que la herencia se dividirá para dos: una parte para los padres y la otra para los hijos adoptivos. (Art. 152 Código Niñez y Adolescencia.)
- Se deja a salvo la porción conyugal. (Art. 1028 Código Civil).

#### 2.1.6.2 Segundo Orden de Sucesión

Corresponde a los ascendientes y cónyuge sobreviviente o conviviente supérstite. (Art. 231, 1030 Código Civil). El segundo orden tiene lugar cuando el causante no le sobrevienen hijos o nietos. De ello se deben observar las reglas siguientes:

- Si solo le sobreviene el cónyuge, la herencia corresponderá al cónyuge.
- Si solo le sobrevienen los padres del causante, la totalidad del patrimonio pasará a los padres del causante.
  
- Si al causante le sobrevienen tanto el cónyuge como los padres, entonces, la herencia se dividirá para dos y se repartirá la mitad para el cónyuge y la otra mitad para el padre o los padres sobrevivientes.
- Si solo le sobrevienen los abuelos del causante, la herencia será para los abuelos.
- Si le sobrevienen los abuelos y lo padres del causante, los padres excluyen a los abuelos.

#### 2.1.6.3 Tercer Orden de Sucesión

Corresponde a los hermanos, en caso que el causante no dejare descendientes, ascendientes o cónyuge. Al respecto el Art. 26 del Código Civil hace distinción entre hermanos carnales y medios hermanos. Por lo cual, el Art. 1031 ibídem dispone:

*“1.- Si el difunto hubiere dejado solamente hermanos carnales o solamente medios hermanos, cada uno de ellos recibirá partes iguales; y,*

*2.- Si el difunto hubiere dejado uno o más hermanos carnales y también uno o más medios hermanos, cada uno de los primeros recibirá una cuota igual al doble de la de cada uno de los segundos.*

*Por consiguiente, la herencia se dividirá en tantas partes cuantos fueren los medios hermanos, más el doble del número de hermanos carnales; así cada uno de éstos recibirá dos de dichas partes, y cada uno de los medios hermanos recibirá una de tales partes.”*

Sin embargo, en el caso que sucedan sobrinos, el Estado tiene derecho a suceder en concurrencia con los sobrinos, de acuerdo a las reglas siguientes:

- Si hubiere un solo sobrino, la cuota del Estado es la mitad de la porción de los bienes.
- Si hubieren dos sobrinos, la cuota del Estado es la tercera parte de la porción de los bienes.
- Si hubieren tres o más sobrinos, la cuota del Estado será un cuarto de la porción de los bienes. (Art. 1031 Código Civil)

#### 2.1.6.4 Cuarto Orden de Sucesión

Convierte al Estado en heredero Universal cuando al causante no le han sobrevenido descendientes, (hijos o nietos), ascendientes (padres, abuelos, bisabuelos o el cónyuge) o hermanos (o sobrinos por derecho de representación).

**Tabla 2 Órdenes de la Sucesión Intestada**

Orden de sucesión	Parentesco	Líneas de sucesión	Derecho por el que sucede / Fracción de la Asignación
<b>PRIMER Orden Sucesorio</b>	Hijos	Línea descendiente	Derecho Personal Totalidad de herencia
	Nietos		Derecho de representación Totalidad de herencia
<b>SEGUNDO Orden Sucesorio</b>	Padres y conyugue	Línea ascendiente	Derecho Personal Mitad de la herencia
	Abuelos o bisabuelos		Derecho Personal Totalidad de la herencia
<b>TERCER Orden Sucesorio</b>	Hermanos	Línea Colateral	Derecho Personal Totalidad de Herencia
	Sobrinos		Derecho de Representación Un sobrino: ½ Estado y ½ sobrino Dos sobrinos: 1/3 Estado y 1/3 cada sobrino. Tres sobrinos: ¼ Estado y ¼ para sobrino si hubiere tres o más
<b>CUARTO Orden Sucesorio</b>	Estado		A falta de descendientes ascendientes o colaterales, heredará el Estado.

ADAPTADO DE: Libro III del Código Civil publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 46, de 24 de junio de 2005.

### 2.1.7 Derecho de Representación

#### 2.1.8

En palabras de Bossano, (1943, pp. 281-294) el derecho de representación “*es una especie de ficción legal*” Bossano (1943, p. 291), por la cual el hijo de un asignatario ocupa su lugar, porque se asemeja al grado de parentesco que tuvo su antecesor con el causante, “*si su padre o su madre no pudiere o no quisieran suceder*”. Bossano (1943, p. 291).

Este derecho se constituye como un derecho único de la sucesión intestada, que permite representación en la descendencia del difunto o de sus hermanos. Es decir, que no existe límite alguno para la descendencia del causante por lo cual es posible ejercer el derecho de representación en hijos, nietos, bis nietos, etc. Por el contrario, el Código Civil en su Art. 1026, establece que “*solo hay lugar a la representación en la descendencia del difunto o de sus hermanos*”, lo que implica que solo gozan de este derecho los sobrinos del causante, sin perjuicio de la connotación que tiene el Estado en calidad de sobrino favorito.

Finalmente, es importante destacar que un asignatario no puede suceder por derecho de representación cuando al momento del fallecimiento no existe, o ha sido declarado indigno o ha repudiado la herencia. Al respecto las causales de indignidad están contempladas en los Arts. 1010, 1011, 1012, 1013 y 1014 del Código Civil y, para que surtan efecto deberán ser declaradas en juicio a petición de los interesados.

### 2.1.9 Sucesión Indivisa

Desde la época de la Antigua Roma, se trataba el tema de las sucesiones indivisas, conocidas en ese tiempo como “*herencia yacente*”. La herencia yacente, se definía como el “*patrimonio exento de sujeto*”, denominado “*hereditasiacet*” Bonfante (1965, p. 569). Estaba concebido como una unidad económica independiente, que podía aumentar o disminuir por efecto de hechos jurídicos o negocios realizados por esclavos o por terceros. Y, a decir de Bonfante (1965, p. 570), “*la herencia yacente no es un instituto romano, sino*

*un patrimonio adquirido que corresponde al heredero, aunque la ley deba proveer respecto de su administración si el titular no se presenta”.*

De lo anotado, se desprende que la sucesión indivisa implica que los bienes que ha dejado el causante genera una suerte de indivisión de éstos, ya que existen varios herederos que son propietarios a la vez de la totalidad de la masa hereditaria. Los herederos tienen la posibilidad de mantener la unidad económica descrita por Bonfante, con lo cual se materializa la descripción que realiza el Art. 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que para efectos impositivos establece a los "*patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica (...)*" como una sociedad, es por ello que *cualquier unidad económica o patrimonio independiente de los de sus miembros, es susceptible del pago de tributos. La definición de sociedad que dispone la Ley de Régimen Tributario Interno es el punto de partida que permite a la sucesión indivisa el pago de impuesto a la renta. En línea con lo anotado, el Art. 6 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que establece que “La sucesión indivisa será considerada como una unidad económica independiente, hasta que se perfeccione la partición total de los bienes y, en tal condición, se determinará, liquidará y pagará el impuesto sobre la renta.”*

Es decir, que la sucesión indivisa se convierte en una sociedad que tributa impuesto a la renta hasta el momento que la porción hereditaria es asignada a cada uno de los herederos, y es en ese momento donde la sucesión indivisa pasa a ser una porción hereditaria, por lo cual deja de gravar impuesto a la renta y los herederos adquieren la obligación de declaración y pago del impuesto proveniente de herencias, legados y donaciones sobre la porción recibida. Este hecho ocurre por cuanto la sucesión indivisa es una unidad económica que genera ingresos propios, que requiere de representación. Pero al convertirse en una porción hereditaria, la representación estará a cargo de cada asignatario por lo que cada heredero es responsable de la declaración y pago del impuesto a herencias, legados y donaciones. En suma *“El impuesto a la renta que grava a las herencias, legados y donaciones se cargará a los*

*respectivos beneficiarios.*"(Art. 1003 del Código Civil).

#### 2.1.10 La Donación

La donación es un acto por el cual los donantes disponen a título gratuito de un bien a favor de los donatarios, quienes lo adquieren si lo aceptan en vida de aquellos, por lo que es muy difícil definir el término de donación, no obstante López, F. (1976, p.361), define como un “ *acto jurídico entre vivos, referido a una relación patrimonial que no sea de garantía y realizado con espíritu de liberalidad, por el cual una persona enriquece gratuitamente a otra, liberándola de un deber, o transfiriéndole un derecho preexistente*”, la donación es un regalo que hace una o más personas denominadas donantes a otra u otras, ya sean naturales o jurídicas, que reciben el nombre de donatarios, generalmente mediante una escritura pública en la que se expresa su voluntad de entregar a título gratuito algo determinado y cuantificado en la escritura que para este efecto se lleva a cabo, es decir hay un desprendimiento de bienes sin compensación por la otra parte cuya admisión se impone para formalizar la donación ya que no tendrá efecto si no ha sido aceptada por el donatario por lo que se exige escritura pública y esta debe ser inscrita en el registro de la propiedad si se trata de bienes. Para Paladines, A. (1972, pp.17-19) dice:

*“Las donaciones se grabaron desde el 26 de octubre de 1854, cuando su fin se cumplió los ingresos generados fueron destinados a educación, entidades deportivas, defensa del Estado y finalmente pasaron a formar parte de la Renta Nacional. En cada época existía manera de diferente de calcular, de acuerdo a los grados de afinidad y consanguinidad que se mentía en el causante o donatario, también por la edad del usufructo se establecieron porcentajes diferenciados para cada caso a pesar de ser un impuesto basado en un porcentaje de acuerdo al grado de parentesco, a un impuesto porcentual fijo sobre los valores que sobrepasen una fracción básica a ser un impuesto progresivo en base a una tabla propia”.*

En materia de donaciones se ha prohibido a los funcionarios de las entidades encargadas del Registro de los bienes tales como el Registro

Mercantil, Registro de la Propiedad y Agencia Nacional de Tránsito, se legalice y se dé trámite a la inscripción de la propiedad de vehículos e inmuebles, acciones participaciones o títulos y valores mientras no se cumpla con la declaración del impuesto a la renta proveniente de herencias, legados y donaciones.

#### 2.1.10.1 Clases de Donación

De acuerdo a la clasificación establecida por Ramírez (2011, pp. 245-284), existen los siguientes tipos de donaciones: a) Donaciones revocables, b) Donaciones entre vivos irrevocables:

- **Donación revocable.**- *“Donación revocable es la que el donante puede revocar a su arbitrio. Donación por causa de muerte es lo mismo que donación revocable;”* (Art. 1163 del Código Civil.) Es decir, que la donación revocable es la transmisión de bienes por causa de muerte y a través de testamento, por cuanto se puede repudiar *“revocar”* la herencia. Por el contrario, la donación irrevocable es aquella que se realiza entre vivos y necesita de una aceptación expresa del donatario. Al ser la donación revocable un verdadero testamento, aquella puede ser a título universal o singular, en efecto, si la donación comporta todos los bienes del donante o una cuota de ellos, siendo por lo tanto el donatario un heredero; si la donación se refiere a un cuerpo cierto, se llamará legado y quien la recibe será un legatario.

*“Son nulas las donaciones revocables de personas que no pueden testar o donar entre vivos. Son nulas asimismo las donaciones entre personas que no pueden recibir una de otra, asignaciones testamentarias o donaciones entre vivos. Sin embargo, las donaciones entre cónyuges valen como donaciones revocables”.* (Art. 1165 del Código Civil).

Como en todo acto y contrato, tanto donante como donatario deben ser legalmente capaces para testar y donar entre vivos y de

recibir asignaciones testamentarias o donaciones irrevocables en su orden. Se establece una excepción referente a las donaciones que se realizan entre cónyuges. Teniendo presente que los únicos contratos que pueden efectuarse entre cónyuges son: a) El de capitulaciones matrimoniales y b) El mandato; por otro lado, por norma general, las donaciones revocables se verifican una vez fallecido el donante, pero, la ley otorga la calidad de donaciones revocables a las que se han efectuado los cónyuges bajo la modalidad de donaciones irrevocables, es decir, se ha transferido la posesión y dominio de la cosa.

La ley con este tipo de regulaciones, precautela los derechos de terceras personas que podrían en algún momento verse perjudicados, por donaciones irrevocables efectuadas entre los cónyuges; así mismo a pesar de que exista una confesión de un cónyuge que indique que un bien pertenece al otro, se considerará como donación revocable, que al fallecimiento del donante se ejecutará en su mitad de gananciales o en sus bienes propios, conforme lo indica el Art. 170 del Código Civil: *“Toda cantidad de dinero y de cosas fungibles, todas las especies, créditos, derechos y acciones que existieren en poder cualquiera de los cónyuges al tiempo de disolverse la sociedad, se presumirá pertenecer a ella, a menos que aparezca”*. Ni la declaración de uno de los cónyuges que afirme ser suya o debérsele una cosa, ni la confesión del otro, ni ambas juntas, se estimarán suficiente prueba, aunque se hagan con juramento.

La confesión, en tal caso, se mirará como donación revocable, que, confirmada por la muerte del donante, se llevará a efecto en su parte de gananciales, o en sus bienes propios, en lo que hubiere lugar. Sin embargo, se mirarán como pertenecientes a cada cónyuge, sus vestidos, y todos los muebles de su uso personal necesario partiendo de que la donación revocable es un testamento, llegando a la conclusión, que esta clase de liberalidades son eminentemente solemnes, es decir, que deben cumplirse las formalidades de los testamentos para que estas

donaciones tengan valor legal, así lo prescriben el inciso primero del Art. 1164 y 1166 del Código Civil: *“No valdrá como donación revocable sino la que se hubiere otorgado con las solemnidades que la ley prescribe para las de esa clase, o aquella a que la ley da expresamente este carácter.”*; “El otorgamiento de las donaciones revocables se sujetará a las reglas” (Art. 1038 del Código Civil), vale hacer hincapié, que a las donaciones entre cónyuges, a pesar de efectuarse sin las solemnidades del testamento, se las considera revocables.

Una donación revocable, no siempre podrá efectuarse a través de un testamento, pues bien podría realizarse con las solemnidades de las donaciones entre vivos o irrevocables, pero para que se confirme es menester que se la ratifique mediante acto testamentario, según el inciso segundo del Art. 1164 del Código Civil: Si el otorgamiento de una donación se hiciera con las solemnidades de las donaciones entre vivos, y el donante, en el instrumento, se reservare la facultad de revocarla, *“será necesario, para que subsista después de la muerte del donante, que éste la haya confirmado expresamente en un acto testamentario; salvo que la donación sea del uno de los cónyuges al otro.”*

#### 2.1.10.2 Caducidad de la Donación revocable

1. Cuando el donatario fallece antes que el donante (Art. 1170 del Código Civil), es lógico que se produzca la caducidad, porque al tratarse la donación revocable de un testamento, es primordial que el heredero en este caso donatario sea capaz de suceder y por consiguiente de recibir una donación, dicho de otro modo, caduca la donación, porque el beneficiario es incapaz de suceder.
2. De igual modo caduca la donación revocable, por aparecer o incurrir el donatario en una causal de indignidad para suceder o por ser declarado incapaz de heredar por alguna de las causales de indignidad.

3. También caduca, cuando se la ha efectuado con las solemnidades de las donaciones irrevocables y no ha sido ratificada por el donante en acto testamentario

- **Donación irrevocable.**- Comprende la donación entre vivos, *“La donación entre vivos es un acto por el cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona, que la acepta.”* (Art. 1402 del Código Civil). La condición es la aceptación, se perfecciona a través de la tradición y se materializa por un contrato que es su título; también se considera a la donación como un acuerdo de voluntarios entre el donante quien transfiere una parte de sus bienes y el donatario que acepta. Lamentablemente se confundió acto jurídico unilateral con contrato unilateral, definido en el Art. 1455 del Código Civil, que dice que el contrato es unilateral cuando una de las partes se obliga para con otra, que no contrae obligación alguna; y bilateral cuando las partes contratantes se obligan recíprocamente.

Según el (Art.1417 del Código Civil”, para efectuar una donación irrevocable o entre vivos, *“debe pedirse autorización al Juez de lo Civil, cuando el valor del objeto donado supere los ochocientos dólares de los Estados Unidos de América, caso contrario la donación valdrá únicamente hasta ésta suma, siendo nula en el exceso”*. Con las actuales reformas a la ley notarial, será un Notario Público quien autorice la donación, previa la declaración juramentada del donante con la intervención de dos testigos, que acrediten que el donante tiene bienes suficientes.

La fuente de estas donaciones es un contrato, de carácter unilateral, debido a que en un principio el único en obligarse es el donante. Al tratarse de un contrato, debe existir un acuerdo de voluntades entre el donante y el donatario. En el (Art. 1402 del Código Civil”, manifiesta que: *“La donación entre vivos es un acto por el cual una persona transfiere gratuita e*

*irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona, que la acepta.*”, esta norma amerita varias consideraciones:

La donación es un contrato real, que implica adquisición del dominio a través de la tradición, la misma que dependerá de la clase de bienes; así por ejemplo: la donación del derecho de dominio de un inmueble requiere de la tradición y su posterior inscripción en el Registro de la Propiedad del Cantón donde se encuentre ubicado el bien raíz; la cesión gratuita de intangibles necesita de la entrega del título y de la nota de traspaso, si se trata de un vehículo se realizará a través del traspaso en la Agencia Nacional de Tránsito y, en el caso de otro bien mueble, donde la donación se perfecciona con la entrega de la cosa para que el donatario sea el dueño del bien.

#### 2.1.9.3 Obligaciones del donante

- **Entrega de objetos donados.**- Dentro del proceso de cumplimiento iniciado por el donatario, el donante tiene a su favor el beneficio de competencia.
- **Saneamiento.**- Se refiere a la compraventa, el donante responderá por el saneamiento por evicción, cuando con pleno conocimiento donó una cosa ajena; por otro lado, el donante está en la obligación de reembolsar al donatario lo que éste último haya invertido en cancelar el gravamen impuesto en la donación.
- **Pago de servicios.**- Cuando el donante ha efectuado una donación remuneratoria con el propósito de pagar los servicios que el donatario le haya prestado, está obligado a pagar dichos servicios, si el donatario ha perdido la cosa por medio de la evicción, pero, si los frutos naturales o civiles han cubierto el valor de los servicios, el donante ya no debe pagarlos.

#### 2.1.9.4 Obligaciones del donatario

- **Cumplir el gravamen del impuesto.**- El donante en el título ha impuesto al donatario el cumplimiento de un gravamen; y, al

perfeccionarse el contrato, surgen entre los contratantes obligaciones recíprocas, entre ellas la de cumplir la carga

- **Dar alimentos.**- “Al que hizo una donación cuantiosa, si no hubiere sido rescindida o revocada”, (Art. 349 Código Civil).
- **Pagar las deudas del donante.**- Existe **a)** Donación a título universal, tiene iguales obligaciones que el heredero y responde a los acreedores del donante por las deudas anteriores; y **b)** Donación a título singular, no adquiere ningún tipo de obligación sobre las deudas del donante, a menos que esta responsabilidad se le haya impuesto en la donación.
- **Gratuidad.**- Debe guardar gratitud al donante por la donación que recibe, y, si el donatario incurre en una causal de indignidad, el donante podrá revocar la liberalidad.

#### 2.1.9.5 Otras formas que originan la Donación

De conformidad con lo establecido en el Código Civil, existe donación en los casos siguientes:

- Cuando uno de los cónyuges renuncia a favor del otro, a los gananciales que le correspondan producto de la extinta sociedad conyugal. De tal manera que, disuelta la sociedad de bienes, habrá donación, si el cónyuge beneficiado con la renuncia, no entrega nada cambio. (Art. 203 Código Civil).
- Cuando entre los cónyuges se celebra capitulaciones matrimoniales, contrato por medio del cual, un bien que ordinariamente no formaría parte de la sociedad de bienes, pasaría a integrar ésta, o viceversa; constituyéndose una donación en favor de quien se suscribe las capitulaciones. (Art. 152 del Código Civil).
- En el contrato de mutuo se estipula una tasa de interés, la misma que bien podría remitirse en favor del deudor, es decir, se realiza una donación, ya que se reduce el patrimonio del acreedor; al respecto el Art. 1411 del Código Civil establece “*Pero lo hay en la remisión o cesión*”

*del derecho de percibir los réditos de un capital colocado a interés*". Es decir, en el contrato de mutuo la cesión de los intereses al acreedor que, generalmente tendría el deudor, se configura como una donación.

- Se configura una donación, cuando alguien paga lo que no debe, de acuerdo al Art. 1413 y 2199 del Código de Civil que establece: *"Pero hace donación el que remite una deuda, o el que paga a sabiendas lo que en realidad no debe"*.

#### 2.1.9.6 Ausencia de Donación

- *"Los servicios personales gratuitos no constituyen donación, aunque sean de los que ordinariamente se pagan"*. (Art. 1412 Código Civil).
- *"No hace donación a un tercero el que a favor de éste se constituye fiador, o una prenda o hipoteca; ni el que exonera de sus obligaciones al fiador, o remite una prenda o hipoteca, mientras está solvente el deudor"*. (Art. 1413 Código Civil).
- *Tampoco hay donación en dejar de interrumpir la prescripción, según establece el (Art. 1415 del Código Civil).*
- *"No dona el que repudia una herencia, legado o donación, o deja de cumplir la condición a que está subordinado un derecho eventual, aunque así lo haga por beneficiar a un tercero"*. (Art. 1410 Código Civil).
- *"No hay donación si alguien entrega en comodato un bien que generalmente se lo arrienda"*, según lo prescribe el (Art. 1411 Código Civil).

#### 2.1.9.7 Donación en el aspecto Tributario

El donatario deberá pagar el correspondiente impuesto, para lo cual se aplicará la tabla progresiva, que para el año 2014 consta en el Art. 4 de

la Resolución No. NAC-DGER2008-1467, la que es dictada por mandato legal del artículo 36 de la referida Ley de Régimen Tributario Interno.

**Tabla 3 Impuesto a Herencias, Legados y Donaciones 2014**

<b>Fracción Básica</b>	<b>Exceso Hasta</b>	<b>Impuesto Fracción Básica</b>	<b>Porcentaje Impuesto Fracción Excedente</b>
-	66.380	-	0%
<b>66.380</b>	132.760	-	5%
<b>132.760</b>	265.520	3.319	10%
<b>265.520</b>	398.290	16.595	15%
<b>398.290</b>	531.060	36.511	20%
<b>531.060</b>	663.820	63.065	25%
<b>663.820</b>	796.580	96.255	30%
<b>796.580</b>	En adelante	136.083	35%

**FUENTE:** Art. 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 463 del 17 de noviembre de 2004.

*“Los rangos de la tabla precedente serán actualizados conforme la variación anual del Índice de Precios al Consumidor de Área Urbana dictado por el INEC al 30 de noviembre de cada año. El ajuste incluirá la modificación del impuesto sobre la fracción básica de cada rango. La tabla así actualizada tendrá vigencia para el año siguiente”.* (Art.36 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).

El Art 53 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, regula una serie de deducciones, entre ellas algunas de las establecidas en el Art. 1001 del Código Civil. *“Estas deducciones se aplican a los valores que reciben los donatarios, en la proporción que les corresponda”.* El resultado obtenido constituye la base imponible, la que se ubica en una de las escalas de la tabla antes descrita y calculamos el valor del impuesto con la aplicación de la tarifa que corresponda.

Por otro lado, si en un mismo ejercicio impositivo el donatario recibe más de una donación, deberá presentar una declaración sustitutiva consolidando la anterior en la actual como si se tratará de una sola donación; siendo el impuesto pagado en la primera un crédito tributario.

#### 2.1.9.8 Requisitos que debe presentar el donatario

- Llenar el formulario No. 108 y su anexo,
- Copia de la cédula de ciudadanía del donante y donatario,
- Copia de la escritura de donación o del contrato del bien donado; y,
- Copia de la carta de pago municipal si se trata de un bien inmueble, en caso de existir, o caso contrario una escritura pública de declaración juramentada, realizada por un arquitecto o ingeniero, en la cual se establezca el valor del inmueble donado
- 

## 2.2 Fundamento Histórico del Impuesto

### 2.2.1 Antecedentes en el Derecho Romano

La sucesión universal por causa de muerte tuvo una connotación especial en el Derecho Romano, así lo manifiesta Bonfante (1965, pp. 554-592), al establecer que la sucesión por causa de muerte “*depende necesariamente en el Derecho Romano de la adquisición precedente de un estado o de un título personal, que es el título de heredero*”. Bonfante (1965, p. 554).

Al respecto, es pertinente considerar que la familia romana, funcionaba como un grupo social, análogo al Estado, de tal manera que la muerte del *pater familias*, producía dos fenómenos: la transferencia de dominio de los bienes del *pater familias* y la transferencia de la “*potestad soberana sobre el grupo agnaticio o sobre la gens*”. Bonfante (1965, p. 554). Sin embargo, con la desaparición de las *gens*, desapareció la transferencia de la soberanía del

*pater familias* quedando el principio de que es heredero el que tiene el título de tal y por lo tanto, sólo este puede suceder en los bienes del causante.

De igual manera, la herencia traía consigo la obligación de “*Prosecución del culto familiar, [es decir] los sacra del difunto*”. Bonfante (1965, p. 554). Esta obligación se traducía en los actos realizados por los herederos y beneficiarios, de realizar actos de sepulcro y patronato, además del aporte pecuniario impuesto por emperadores como *Gayo, Plauto, Cicerón y Festo*, a través de sus *Pandectas*. Este aporte, era la imposición de un gravamen pecuniario que debía ser pagado por los beneficiarios de la herencia, obligándole en primer lugar al heredero.

Con el paso del tiempo, cada vez se evidenció más que la figura de heredero ya no implicaba la sucesión o el poderío o soberanía, por el contrario, la calidad de heredero debido a la destrucción de las *gens*, se vio reducida a un título que representaba solamente el derecho de adquisición.

Para los romanos, el objeto de la sucesión hereditaria, era la herencia, (patrimonio hereditario) llamado *as*, que era dividido en el número de herederos que le sobrevivieran al causante. La herencia recibida, contemplaba la vida jurídica del causante, de tal manera que el heredero en su fracción de *as*, recibía no solo el patrimonio del causante sino también “*la buena o mala fe del difunto en toda relación y en toda acción y en los vicios de la posesión*”. Bonfante (1965, p. 558). Por ello, en Roma, inicialmente, no se contempló el beneficio de inventario, por el contrario, los juristas regularon y aceptaron la transmisión de una herencia que consista únicamente en deudas hereditarias, a esta herencia la llamaron *hereditas damnosa*. En caso de recibir una *hereditas damnosa*, el heredero estaba en la obligación de comprometer su propio patrimonio.

No obstante, existían relaciones patrimoniales nacidas durante la vida del causante, que no formaban parte del *as*, por ejemplo los derechos de

usufructo, de uso y de habitación, cuya existencia aún en la actualidad es limitada a la vida del titular.

Finalmente, cabe recalcar que toda la estructura de sucesión y herencia romana, dependía de la atribución del título de heredero, por lo cual la palabra herencia fue definida como:

*“La adquisición de un título personal, que es condición necesaria y suficiente para colocarse en la misma posición jurídica del difunto en orden al patrimonio y a las responsabilidades privadas de aquel, salvo aquellas obligaciones y derechos y salvo los bienes de los cuales el difunto hubiese dispuesto expresamente en favor de terceros”.* Bonfante (1965, p. 561).

A partir de esta definición, se desarrollaron las instituciones del actual derecho Sucesorio, como son las acciones posesorias y hereditarias, los requisitos para suceder, la enajenación de la herencia, los órdenes de sucesión intestada, principios básicos de la sucesión testada. Manteniéndose el gravamen a Herencias, Legados y Donaciones, como una obligación de pago inmediato a favor del Imperio, por los herederos. Bonfante (1965, pp. 554-592).

### 2.2.2 Impuesto a la Herencia en el Ecuador

El Impuesto a Herencias nace en la época de la Gran Colombia, cuando el Ecuador era aún parte de la Colonia Española, cuando en el año de 1821, se decide adherir a la Gran Colombia y por lo tanto se adoptó la ley de 19 de julio de 1821 que trata sobre la libertad de los partos, manumisión y abolición de tráfico de esclavos. Las donaciones se gravan a partir del 26 de octubre de 1854, cuando se dio cumplimiento a la finalidad de dar libertad a los esclavos, por lo cual los ingresos provenientes de este impuesto fueron destinados a educación, actividades deportivas y defensa estatal hasta que mediante Decreto Ejecutivo de 20 de febrero de 1869, el Impuesto a herencias y donaciones pasó a ser parte de la Renta Nacional, lo que desencadenó una serie de promulgaciones normativas que a lo largo del tiempo sirvieron para componer, a través de leyes ordinarias, el alcance del Impuesto sobre sucesiones. Es así, que con la promulgación de la ley publicada en Registro Oficial No. 48 de 29 de octubre de 1912, se establecieron los porcentajes de

impuestos para los parientes colaterales del causante o donante, se excluyeron del pago de este impuesto al cónyuge o heredero o legatario. No obstante, a finales del año de 1920, se le atribuyó el carácter de progresivo a este impuesto, mediante la expedición de la ley de fecha 22 de octubre de 1920. En el año de 1927, mediante Registro Oficial No. 223 de 13 de mayo del mismo año, se hicieron constar reformas a la Ley, en el sentido de la ejecución del pago del impuesto sobre las asignaciones a título universal o singular que el testador tuviere en una sociedad, sea a título de socio o acreedor y, que el activo y pasivo de la sucesión serían constantes a la fecha de la muerte del causante.

Posteriormente, mediante Decreto Ley de Emergencia No. 29, publicado en el Registro Oficial No. 539 de 29 de septiembre de 1986, se expide la Ley de Impuesto a Herencias, Legados y Donaciones; sin embargo, la codificación de este tributo no duró mucho tiempo, pues el 22 de diciembre de 1989, en el Registro Oficial 341, se publicó la Ley de Régimen Tributario Interno, norma que agrupó una serie de impuestos dispersos en otras leyes, donde se determinó una sola tarifa progresiva para el pago del Impuesto a la Renta proveniente de ingresos de herencias, legados y donaciones con una tarifa fija del 5%. Con la aplicación de esta reforma integral del sistema impositivo, se eliminó el impuesto proporcional, que hasta ese momento regía y que iba del 6% al 18% de los ingresos de los contribuyentes, de acuerdo a su actividad. Finalmente, con la expedición de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, mediante Suplemento del Registro Oficial No. 242, de 29 de diciembre de 2007, donde entre varias reformas, se modifica el porcentaje de pago del tributo, pasando de un 5%, a una tabla "progresiva" que va del 5% al 35%, según el monto.

Con la finalidad de abordar este tema, se pone en consideración el estudio realizado por Alcívar (1976, pp. 17-29), en el que se describe la evolución legislativa e histórica del inicial impuesto a herencias, hasta llegar a

la actualidad donde es Impuesto a la Renta proveniente de ingresos de herencias, legados y donaciones.

- Ley sobre la libertad de los partos, manumisión y abolición de tráfico de esclavos, de 19 de julio de 1821.

Alcívar (1976, pp. 17-29), realiza una transcripción textual de la ley, que figura como anexo al presente trabajo. Revisada la transcripción, cabe indicar que la palabra “esclavos” Alcívar (1976, p. 17), desde el punto de vista normativo, comprende parte de la propiedad de su dueño, por lo tanto eran los propietarios de esclavos quienes realizaban la liquidación y pago del impuesto.

Los inicios del Impuesto a la Renta proveniente de Herencias, Legados y Donaciones, parten del gravamen que se incorpora al patrimonio dejado por el causante, contemplado en el del Art. 8 de la ley en mención, al disponer la creación de un fondo para la manumisión, compuesto de la siguiente manera:

*“(...) 1°- De un 3% con que se grava tan piadoso objeto el quinto de los bienes de los que mueren, dejando descendientes legítimos; 2°- De un 3% con que también se grava el tercio de los bienes de los que mueren dejando ascendientes legítimos; 3°- Del 3% del total de los bienes de aquellos que mueren dejando herederos colaterales; 4°- En fin, del 10% que pagará el total de los bienes de los que mueren dejando herederos extraños.” (Art. 8 de la Ley sobre la libertad de los partos, manumisión y abolición de tráfico de esclavos).*

**Tabla 4 Determinación y Liquidación del Primer Impuesto a Herencias**

PORCENTAJE	FRACCIÓN	CONDICIÓN
3%	1/5 de la herencia	Descendientes legítimos
3%	1/3 de la herencia	Ascendientes legítimos
3%	Totalidad de la herencia	Herederos colaterales
10%	Totalidad de la herencia	Herederos extraños

**NOTA:** Porcentajes Fondo Manumisión Esclavos.

**ADAPTADO DE:** Art. 8 de la Ley sobre la libertad de los partos, manumisión y abolición de tráfico de esclavos de 19 de julio de 1821.

La finalidad de este fondo de manumisión era dar libertad a la mayor cantidad de esclavos de acuerdo a los fondos recaudados en cada Distrito, a través de los tesoreros nombrados por el Gobernador de la parroquia, quienes realizaban un *registro* del número de *muertes* y el patrimonio dejado, así como el *impuestorecaudado*. Cada año en los días 25, 26 y 27 de diciembre se procedía a utilizar los fondos recaudados para liberar esclavos, el pago lo determinaba un perito y se prefería libertar a los *esclavos* más *honrados* e *industriosos*. En caso de no existir esclavos, los fondos eran enviados a la Presidencia de la República para que se designen los esclavos que deban manumitirse.

- Ley sobre la libertad de los partos, manumisión y abolición de tráfico de esclavos, de 28 de septiembre de 1830.

En la ciudad de Riobamba, el 28 de septiembre de 1830, se derogó la anterior ley de manumisión, por considerarla “*demasiado gravosa a las testamentarias*”. Alcívar (1976, p. 20), realizando una nueva liquidación del impuesto, disponiendo:

*“Que las sucesiones testamentarias que tengan herederos descendientes, éstos pagarán el 1% sobre el quinto y los que tengan ascendientes el mismo 1% sobre el tercio a favor de la manumisión de esclavos.- Los que tengan herederos colaterales hasta el cuarto grado inclusive, pagarán el 2% sobre el total de los bienes libres, siendo determinado este mismo porcentaje, sería aplicado en los casos que se trate de para las herencias que se asignen a los hijos adoptivos o en beneficio del propio testador.- Los herederos fuera de cuarto grado y otros pagarán el 6% sobre todos los bienes libres.”* Alcívar (1976, p. 20).

Lo anotado se resume en la tabla siguiente:

**Tabla 5 Determinación y Liquidación de Impuesto a Herencias y Legados de acuerdo a la Reforma**

PORCENTAJE	FRACCIÓN	CONDICIÓN
1%	1/5 de la herencia	Descendientes legítimos
1%	1/3 de la herencia	Ascendientes legítimos
2%	Totalidad de la herencia	Herederos colaterales (hasta el cuarto grado).
6%	Totalidad de la herencia	Herederos extraños. Herederos colaterales (fuera del cuarto grado).

**NOTA:** Porcentajes Reformados del Fondo Manumisión Esclavos.  
**ADAPTADO DE:** Ley sobre la libertad de los partos, manumisión y abolición de tráfico de esclavos reformada el 28 de septiembre de 1830.

- Ley de la manumisión definitiva de los esclavos en el Ecuador, de 28 de septiembre de 1852.

En esta Ley, suscrita en la ciudad de Guayaquil, se agruparon varias disposiciones para la *aplicación* de los impuestos, gravando, el impuesto a las herencias de la siguiente manera:

*“(…) las testamentarias de los que mueren dejando descendientes legítimos pagarán el 1% sobre el caudal líquido deducidas las deudas. Si los herederos fueren ascendientes legítimos, pagarían el 4%, si fueren colaterales, el 8%, si fueren los consortes o extraños, o parientes ilegítimos, en los casos que éstos puedan heredar o si se desatinasen los bienes a obras pías, pagaran el quinto del monto de dichos bienes, si fuese el Fisco, la aplicación del fondo de manumisión será la mitad”.* Alcívar (1976, p. 21).

Así, se sintetiza en la tabla que se muestra a continuación.

**Tabla 6 Impuesto a Herencias conforme la Ley de Manumisión Definitiva de Esclavos**

PORCENTAJE	Determinación	CONDICIÓN
1%	Acervo líquido menos deudas.	Descendientes legítimos
4%	Acervo líquido menos deudas.	Ascendientes legítimos
8%	Acervo líquido menos deudas.	Herederos colaterales (hasta el cuarto grado).
20%	Acervo líquido menos deudas.	Herederos extraños. Herederos colaterales (fuera del cuarto grado).
50%	Totalidad de la herencia	Herederos es el Fisco

**NOTA:** Porcentajes correspondientes a la recaudación del Fondo Manumisión Esclavos.

**ADAPTADO DE:** Ley de la Asamblea Nacional del Ecuador sobre la manumisión definitiva de los esclavos en Ecuador de 28 de septiembre de 1852.

Conforme se señaló en el párrafo introductorio de este título, el sujeto pasivo del impuesto eran los dueños de esclavos, por lo tanto, el sujeto activo era el Estado y la recaudación de los fondos de manumisión, estaba a cargo de la *Administración de Rentas Municipales*, bajo la inspección de las *Juntas Administrativas*. Se establecieron multas por la declaración y pago tardío del impuesto y además se permitió que el pago de las *herencias* sea con esclavos en lugar de bienes.

En esta ley se reconoció la primera deducción del acervo hereditario, donde se dispone la deducción de las deudas hereditarias. Así mismo se estableció el tiempo máximo de pago, esto es el plazo de seis meses después de la muerte del causante.

- Ley derogatoria a la Ley de manumisión definitiva, expedida el 26 de octubre de 1854.

Con la expedición de la norma en mención, además de decretar la libertad de todos los esclavos de la República a partir del 26 de marzo de 1854, se creó el Impuesto a las donaciones, ya que la norma dispone carga impositiva para las donaciones entre vivos; adicionalmente, se gravaron por primera vez a los legados. La norma en el capítulo primero, numeral tercero configura *“un impuesto sobre las herencias, legados y sucesiones ex – testamento y/o abintestato y sobre los donatarios (...)de la siguiente manera:*

*“(...) grava las testamentarias en un medio por ciento sobre el quinto del caudal líquido, deduciendo las deudas, cuando los herederos son descendientes legítimos o consortes.- El mismo medio por ciento sobre el tercio del causal líquido si los herederos son ascendientes legítimos.- El dos por ciento sobre la totalidad de los bienes libres si los herederos son descendientes o ascendientes ilegítimos- El tres por ciento sobre el total de los bienes libres, si los herederos fueren colaterales legítimos , hijos o padres adoptivos.- El seis por ciento sobre la totalidad de los bienes libres cuando heredaban extraños o parientes colaterales ilegítimos.- La mitad del caudal líquido, cuando el heredero sea el alma.- La totalidad de los bienes, cuando el heredero sea el Fisco.- En el caso de donaciones entre vivos, se establece el mismo impuesto, pero siempre que tal donación pase de mil pesos.”Alcívar (1976, p. 22).*

El impuesto fijado se pagaba en igual proporción tanto por nacionales como extranjeros. Para efectos del cálculo, el acervo líquido contemplaba únicamente deducciones respecto de deudas hereditarias; por el contrario, en el Art. 1001 del Código Civil actual, se contemplan las costas de publicación del testamento y la porción conyugal. A través de esta norma se evidenciaron las bases del impuesto que conforme su evolución histórica, perfiló el Impuesto a la renta proveniente de herencias legados y donaciones como se lo conoce en la actualidad.

**Tabla 7 Impuesto a Herencias, legados y Sucesiones ex –testamento. (Donaciones).**

<b>PORCENTAJE</b>	<b>FRACCIÓN</b>	<b>CONDICIÓN</b>
<b>0.5%</b>	1/5 [Acervo líquido – deudas]	Descendientes legítimos o consortes.
<b>0.5%</b>	1/3 [Acervo líquido – deudas]	Ascendientes legítimos
<b>2%</b>	[Acervo líquido – deudas]	Descendientes o ascendientes ilegítimos.
<b>3%</b>	[Acervo líquido – deudas]	Herederos colaterales legítimos. Hijos o padres adoptivos.
<b>6%</b>	[Acervo líquido – deudas]	Extraños Parientes colaterales ilegítimos.
<b>50%</b>	[Acervo líquido – deudas]	Herederos es el alma
<b>100%</b>	[A Acervo líquido – deudas]	Herederos Fisco
<b>DONACIONES</b>	MISMOS PORCENTAJES SIEMPRE QUE SOBREPASEN LOS MIL PESOS.	

**NOTA:** Porcentajes correspondientes a la recaudación del Fondo de Manumisión Esclavos.  
**ADAPTADO DE:** Ley de la Asamblea Nacional del Ecuador sobre la manumisión definitiva de los esclavos en Ecuador de 26 de octubre de 1854.

- Decreto Ejecutivo publicado el de 20 de febrero de 1869.

Declara como Renta Nacional al impuesto sobre sucesiones hereditarias y aumenta su porcentaje impositivo. En este decreto se sanciona el pago tardío del impuesto:

*“(...) si el impuesto se pagare después de un año se cobraría el duplo, después de un año y seis meses, el triple; después de dos años, el cuádruplo; y, así sucesivamente por cada seis meses o más de mora: el quíntuplo, el séxtuplo hasta el decuplo. De esta sanción se establecía una vez conocido el impuesto que debía aplicarse de la siguiente manera: Diez centavos por ciento en las legítimas de los descendientes o cuando el heredero sea el cónyuge; 25 centavos por ciento, en todo el acervo cuando son colaterales; 1% en la*

*mejora de los descendientes, dos por ciento si son extraños; tres por ciento en todos los legados y donaciones". Alcívar (1976, p. 22).*

- Ley sustitutiva del Impuesto Patriótico de 28 de Junio de 1910, publicada mediante Registro Oficial No 048 de 29 de octubre de 1912.

Con esta norma se excluye al cónyuge heredero o legatarios en el pago de impuesto a herencias, legados y donaciones y, para el caso de donaciones se excluyeron los valores destinados a obras de beneficencia o destinados a instituciones públicas. Conforme lo describe el Art. 8 de citada la ley:

*(...) las herencias ab-intestado que valieren diez mil sucres, o más, en las cuales tuviere llamados a suceder al difunto sus colaterales de cuarto o ulterior grado civil de consanguinidad, pagarán del acervo líquido el impuesto fiscal que se expresa a continuación: a) en el cuarto grado, el 2%; b) en el quinto grado, el 4%; c) en el sexto grado, el 6%; d) en el séptimo grado, el 8%; e) en el octavo grado, el 10%; f) en el noveno grado, el 15%; g) en el décimo grado, el 20%.- Cuando los mismos colaterales fueren instituidos herederos por testamento, el impuesto quedaría reducido a la mitad, sin que en ningún caso pueda exceder del 10%, salvo que el heredero sea extraño, en cuyo caso el impuesto será el de 15% (...)." Alcívar (1976, p. 24).*

- Progresividad del Impuesto establecida mediante Ley de 22 de Octubre de 1920, publicada el 28 de octubre de 1920.

El Congreso de ese tiempo, elaboró un proyecto que en principio fue objetado por el Presidente por considerarlo obscuro e inconveniente para la época; sin embargo, días después se ordenó el *ejecútese* del Presidente de la República. A partir de ese momento el Impuesto a herencias, legados y donaciones pasó de ser un impuesto proporcional con una tarifa fija a ser un impuesto progresivo con una tarifa variable de acuerdo a la cuantía.

- Ley del Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones, publicada en Registro Oficial No. 240 de 24 de julio de 1921.

Aplicaba una escala porcentual a las herencias, “*para los hijos, cónyuges y padres que iba desde el medio por ciento hasta el tres por ciento*” Alcívar (1976, p. 25), de acuerdo a la cuantía de la herencia recibida, de la siguiente manera:

*“el acervo de diez mil a cincuenta mil sucres, el medio por ciento; de más de cincuenta mil sucres a cien mil sucres, el uno y medio por ciento; de más de doscientos mil sucres a quinientos mil sucres, el dos por ciento; de más de quinientos mil sucres a un millón de sucres, el tres por ciento.- Este gravamen se reducía la mitad, cuando el número de descendientes eran cinco o más y la progresión en este caso principiaba desde los cuarenta mil sucres.- Los colaterales llamados a la sucesión hasta el sexto grado debían pagar el siguiente impuesto: de diez mil sucres a veinte mil sucres, el tres por ciento, de veinte mil sucres a cincuenta mil sucres, el cuatro por ciento, de más de cincuenta mil sucres a cien mil sucres, el cinco por ciento; de más de cien mil sucres a doscientos sucres, el seis por ciento; de más de doscientos mil sucres a quinientos mil sucres, el siete por ciento; de más de quinientos mil sucres a un millón de sucres, el ocho por ciento; y, cuando exceda de un millón de sucres, pagarán el diez por ciento.- En caso de ser herederos que se encuentren en el ulterior grado al sexto y extraños, debían pagar el doble del impuesto a los colaterales indicados en el inciso inmediato anterior.- Los parientes dentro del sexto grado no legítimos debían pagar el doble del impuesto establecido en los incisos anteriores, según el caso en que se encuentren.”*Alcívar (1976, p. 25).

Lo descrito en la norma citada se encuentra resumido en la tabla que se presenta a continuación:

**Tabla 8 Tarifa Progresiva del Impuesto a Herencias, Legados y Donaciones**

PORCENTAJE	ACERVO LIQUIDO		TIPO BENEFICIARIO
	DESDE	HASTA	
0.5%	10.000	50.000	Hijo, cónyuges y padres.
1%	50.000	100.000	Hijo, cónyuges y padres.
1.5%	100.000	200.000	Hijo, cónyuges y padres.
2%	200.000	500.000	Hijo, cónyuges y padres.
2.5%	500.000	1'000.000	Hijo, cónyuges y padres.
3%	1'000.000	En adelante	Hijo, cónyuges y padres.
<b>DEDUCCIÓN</b>	(50%) Cuando los descendientes eran cinco o más aplicable a partir de los 40.000 Suces.		
PORCENTAJE	ACERVO LIQUIDO		TIPO BENEFICIARIO
	DESDE	HASTA	
3%	10.000	20.000	Colaterales hasta el sexto grado.
4%	20.000	50.000	Colaterales hasta el sexto grado.
5%	50.000	100.000	Colaterales hasta el sexto grado.
6%	100.000	200.000	Colaterales hasta el sexto grado.
7%	200.000	500.000	Colaterales hasta el sexto grado.
8%	500.000	1'000.000	Colaterales hasta el sexto grado.
10%	1'000.000	En adelante	Colaterales hasta el sexto grado.
<b>INCREMENTO</b>	<i>"En caso de ser herederos que se encuentren en el ulterior grado al sexto y extraños, debían pagar el doble del impuesto a los colaterales".</i>		
<b>NOTA:</b> Porcentajes correspondientes a la recaudación del Impuesto a herencias.			
<b>TOMADO DE:</b> Ley de la Asamblea Nacional del Ecuador de 24 de julio de 1921, publicada en el Registro Oficial No. 240.			

Estas tablas eran aplicables exclusivamente en los casos de sucesiones testamentarias, *"en las sucesiones intestadas, el impuesto fijado según las tablas eran el doble, salvo si los asignatarios eran el cónyuge, ascendientes o descendientes"*. Alcívar (1976, p. 25).

- Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones, publicada en el Registro Oficial No. 730 de 31 de agosto de 1928.

En esta ley se regulaba la aplicación del impuesto establecido en los “*fideicomisos y derechos reales, usufructo, rentas perpetuas, temporales y vitalicias, asignaciones, etc.*” Alcívar (1976, p. 28).

- En Registros Oficiales Nos. 23 y 24 de 27 y 28 de Septiembre de 1940:

Se verificaron *48 artículos y 37 notas* respecto a los artículos que codificaron una serie de reformas a la Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones, de donde la ejecución y pago del impuesto sobre asignaciones a título universal o singular que el testador tuviere en una sociedad, sea a título de socio o acreedor, así como el activo y el pasivo del causante, se verificaron en el momento de la delación, esto es a la fecha del fallecimiento. En ese tiempo, el fallecimiento del causante era el punto de partida para contar el plazo de seis meses para el pago del impuesto, en la actualidad este hecho se mantiene, así lo dispone el numeral primero del Art. 61 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que establece: “*1. En el caso de herencias y legados dentro del plazo de seis meses a contarse desde la fecha de fallecimiento del causante*”. No obstante, en la época de 1940, la donación tomaba cm punto de partida para el pago del impuesto seis meses desde la entrega gratuita, en la actualidad “*2. En el caso de donaciones, en forma previa a la inscripción de la escritura o contrato pertinente.*” (Art. 61 numeral 2 *ibídem*).

- Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 532 del 29 de septiembre de 1986.

Se creó bajo la Presidencia de León Febres Cordero, y su objetivo fue reformar la anterior ley de Impuestos, de tal manera que desde la aparición de esta norma, se establecieron como deducciones los gastos de última enfermedad, funerales y apertura de la sucesión. Finalmente, se estableció la aplicación de la tabla que consta en el Art. 6 de la Ley en mención, sin perjuicio del recargo que iba desde el 10% hasta el 50%.

*“Los abuelos y nietos 10%, otros ascendientes, descendientes y colaterales en segundo grado 20%, colaterales en tercer grado 30%, colaterales en cuarto grado 40%, colaterales en quinto grado, extraños y personas jurídicas no exentas 50%.” (Art. 8 ibídem).*

Para el cálculo de las donaciones con reserva de usufructo, se tomaban en cuenta los porcentajes de acuerdo al número de años que duraba el usufructo y, en caso de usufructo vitalicio, la referencia era la edad del usufructuario al momento de la donación.

**Tabla 9 Escala de porcentajes del Impuesto a las Herencias de 1986.**

<b>Cuantía básica en salarios mínimos vitales.</b>	<b>Excedente hasta en salarios mínimos vitales.</b>	<b>Porcentajes de Impuesto sobre la cuantía básica.</b>	<b>Impuesto sobre el excedente en porcentajes.</b>
-	10	-	6
10	20	6	7
20	40	7	8
40	70	8	10
70	100	9	12
100	150	10	14
150	250	12	17
250	500	15	20
500	1000	17	23
1000	1500	20	27
1500	2000	23	31
2000	Adelante	25	35

**TOMADO DE:** Art. 6 de la Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 532 del 29 de septiembre de 1986

En esta reforma se dispuso que el hecho imponible se originara:

*“(...) al momento de la delación de la herencia y su aceptación en los casos de herencias, legados y otras asignaciones testamentarias; al celebrarse los actos o contratos que determine el traspaso a título gratuito y en general al*

*producirse los hechos o circunstancias previstos en la ley” (Art. 2 Ley de Impuesto a Herencias, Legados y Donaciones).*

Adicionalmente se establecían como sujetos pasivos del impuesto a “*los herederos, legatarios, donatarios y demás personas que obtengan el acrecimiento patrimonial*”. (Art. 3 *ibídem*). Finalmente, se dispuso que el objeto de este impuesto fuera la constitución a título gratuito de los derechos de usufructo, uso o habitación y en general el traspaso de dominio por causa de muerte y otro título gratuito.

- Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en Registro Oficial No. 341, de 22 de diciembre de 1989.

Promulgada mediante Ley No. 056 del Plenario de las Comisiones Legislativas del Congreso Nacional, y reformada mediante Ley No. 51 publicada en el Registro Oficial No. 349 del 31 de diciembre de 1993. Se expidió con la finalidad de crear una eficiente asignación de los recursos para garantizar la equidad del sistema, para que se integren en un solo cuerpo las disposiciones que lo regulan y se unifique el tratamiento de los diferentes tipos de contribuyentes y los orígenes de la renta. Agrupó una serie de impuestos dispersos en otras leyes, que incorporaron a las Herencias, legados y donaciones como ingresos de fuente ecuatoriana, parte del Impuesto a la Renta, adoptando en nuestro país el sistema de Renta Global, donde agrupa a todos los tipos de ingresos de fuente ecuatoriana, conforme lo dispone los numerales 1 y 2 del Art 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, con lo cual se consagró el sistema de Renta Global en el sistema tributario ecuatoriano.

En el Art. 36 de esta norma, se estableció una tarifa única del 5% sobre el exceso de la fracción básica no gravada del impuesto a la renta de personas naturales o sucesiones indivisas. A través de la unificación de las diferentes normas que regían la materia impositiva, se buscó la codificación de las leyes; no obstante, para el tratamiento de herencias, legados y donaciones, se tomó

un criterio diferencial ya que se aplicó la teoría de la renta global, y con ello la renta proveniente de herencias, legados y donaciones pasó a ser considerado como un acrecimiento patrimonial gratuito, integrante de la renta global, que en ese momento se consideró proporcional debido a la tarifa única, pero más adelante y hasta la actualidad se consideraría como un impuesto progresivo, al igual que el impuesto a la renta.

- Reglamento de aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial No. 601 del 30 de diciembre de 1994.

Con la Reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno, modificada el 31 de diciembre de 1993 y publicada en el Registro Oficial No. 349, se expidió el reglamento de aplicación. Este reglamento ratificó a los ingresos provenientes de Herencias, Legados y Donaciones como parte del objeto del impuesto a la Renta, se estableció que el hecho generador del impuesto era la delación y su aceptación, al respecto el Art. 67 de la ley de la materia, establecía literalmente:

*“El hecho imponible está constituido por la delación de la herencia y su aceptación, en los casos de herencias, legados y otras asignaciones testamentarias; o por el otorgamiento de actos o contratos que determinen el traspaso a título gratuito de un bien o derecho. Sin embargo, en el caso de haber litigios sobre bienes sucesorios, legados o donaciones que impidan que los bienes pasen a posesión de los respectivos herederos, legatarios o donatarios, el hecho imponible se producirá cuando, luego de haber sido resueltos estos litigios, los herederos, legatarios o donatarios tomen posesión de ellos”. (Art. 67 de la Ley de Régimen Tributario Interno).*

Producto de la reforma a la Ley de Régimen Tributario, se estableció la tarifa única del 10% sobre el exceso de la *fracción básica* no gravada del impuesto a la Renta, dispuesta en el Art. 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno, tarifa aplicada al valor *neto* de los bienes heredados, de los legados o de las

donaciones, asignados a cada uno de los beneficiarios. Se estableció como fecha de declaración y pago del impuesto 180 días después del fallecimiento del causante y 30 días después de realizada la donación. Es decir, hasta la expedición de este reglamento el impuesto a la renta proveniente de herencias, legados y donaciones se mantenía con una tarifa única.

- Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario y sus Reformas, publicada en el Registro Oficial No. 484 de 31 de diciembre de 2001.

En la Reforma propuesta por el entonces Presidente Gustavo Noboa Bejarano, se mantuvieron los criterios de valoración de la norma anterior, se mantuvo a la delación y aceptación como hecho generador y se estableció el tiempo de 6 meses para la declaración del impuesto. Se establecieron gastos deducibles para la declaración y pago del impuesto:

*“Todos los gastos de la última enfermedad, de funerales, de apertura de la sucesión, inclusive de publicación del testamento, sustentados por comprobantes de venta válidos, que hayan sido satisfechos por el heredero después del fallecimiento del causante y no hayan sido cubiertos por seguros u otros medios, en cuyo caso solo será considerado como deducción el valor deducible pagado por dicho heredero (...) se le aplicará una tarifa del 5%”.(Art. 74 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario).*

- Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada mediante Registro Oficial No. de 17 de noviembre de 2004.

En esta codificación el punto más relevante es lo establecido en el Art. 36 de la norma citada, donde menciona que los sujetos pasivos del impuesto a la renta proveniente de ingresos de herencias, legados y donaciones, pagarán una tarifa única del 5% *“sobre el exceso de la fracción básica no gravada del impuesto a la renta de personas naturales o sucesiones indivisas, de*

conformidad con el reglamento”. (Art. 36 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno).

- Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 242 de 29 diciembre de 2007.

Con el apareamiento de esta norma, actualmente la tarifa del Impuesto a la Renta proveniente de herencias, legados y donaciones, se ve supeditada a lo establecido en el Art. 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que ordena la liquidación y pago del impuesto de acuerdo a la tabla que se modifica cada año, “de acuerdo a la variación anual del índice de Precios del Consumidor de Área Urbana, dictado por el INEC cada año”. (Art. 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno), con ello, se modifica el porcentaje de pago del tributo, pasando de un 5%, a una tabla “progresiva” que va del 5% al 35%, según el monto. En consecuencia, la tarifa base de cálculo para el impuesto este año es la siguiente:

**Tabla 10 Impuesto a Herencias, Legados y Donaciones 2014**

Fracción Básica	Exceso Hasta	Impuesto Fracción Básica	Porcentaje Impuesto Fracción Excedente
-	66.380	-	0%
<b>66.380</b>	132.760	-	5%
<b>132.760</b>	265.520	3.319	10%
<b>265.520</b>	398.290	16.595	15%
<b>398.290</b>	531.060	36.511	20%
<b>531.060</b>	663.820	63.065	25%
<b>663.820</b>	796.580	96.255	30%
<b>796.580</b>	En adelante	136.083	35%

TOMADO DE: Art. 36 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 463 del 17 de noviembre de 2004.

Finalmente, revisados los antecedentes históricos del Impuesto a la Renta proveniente de Herencias, Legados y Donaciones, es posible determinar que cada reforma implementada a partir de la expedición de la Ley de Manumisión de 1821, ha derivado una enorme responsabilidad del Estado que, a través de la Administración Central, desde la época de la Dirección General de Rentas ha tenido la obligación de implementar mecanismos de recaudación eficientes que coadyuven a una contribución equitativa. Así, con las constantes transformaciones que ha sufrido el tributo, partiendo desde una naturaleza proporcional con una tarifa única, hasta llegar a la actualidad con una naturaleza progresiva de tarifa variable, se ha constituido en un gravamen impositivo *equitativo* que tiene la finalidad de redistribuir la riqueza, de acuerdo con la Carta Magna de 20 de octubre de 2008, fecha en la que la concepción del régimen tributario se modificó, dejando de lado la proporcionalidad para pasar a la progresividad, como una forma de corregir la redistribución a través de aplicación de la equidad y de la capacidad contributiva.

Sin embargo, es materia de este análisis verificar que la esencia de los ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones se enmarquen en el concepto de renta y que compartan los supuestos establecidos en la renta global que rigen la normativa tributaria, por lo cual es preciso analizar la exposición de la ley actual considerando a las herencias, legados y donaciones como fuente del Impuesto a la Renta, conforme lo señala el Art. 8 numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

## **2.3 Exposición de la Ley actual**

### **2.3.1. Objeto del Impuesto a la Renta**

En el caso del Impuesto a la Renta el numeral 1 del Art. 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece el concepto de renta como “*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*”. De donde, el sujeto pasivo del impuesto, comprende las personas naturales, jurídicas, las sucesiones indivisas y en suma las sociedades contempladas para efectos tributarios en el Art. 98 *ibídem*. Finalmente, en el numeral 9 del Art. 8 de la citada norma, se consideran a los ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones como fuente del Impuesto a la Renta.

Conforme lo señalado por Patiño y Pozo (1996, p. 149), el objeto del impuesto se define como *“los presupuestos, contenidos en la norma, que configuran, en cada uno de los casos, los Tributos que deben satisfacer los contribuyentes.”* Así, el objeto del impuesto a la renta es gravar *ingresos de fuente provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes*, entendiéndose como ingresos de fuente ecuatoriana también a los ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, lo anterior obedece al método de imposición sobre la renta que aplica la legislación ecuatoriana. (Art. 8 Ley de Régimen Tributario Interno).

De acuerdo a lo analizado en el Capítulo I, el método de imposición sobre la renta que se aplica en Ecuador es la Renta Global, donde el tributo involucra la totalidad de las rentas a nivel del sujeto pasivo, sin importar el origen de la renta.

Así, el objeto del impuesto a la renta proveniente de herencias, legados y donaciones es gravar *“los acrecimientos patrimoniales de personas naturales o sociedades provenientes de herencias, legados y donaciones.”*

*“Este impuesto grava el acrecimiento patrimonial motivado por la transmisión de dominio y a la transferencia a título gratuito de bienes y derechos situados en el Ecuador, cualquiera que fuere el lugar del fallecimiento del causante o la nacionalidad, domicilio o residencia del causante o donante o sus herederos, legatarios o donatarios.”* (Art. 54 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno). Sin embargo, del concepto de renta que se analizó en el Art. 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno,

considerado en Capítulo I de este trabajo, en contraposición con el objeto de la renta proveniente de ingresos de herencias, legados y donaciones se verifica que las herencias, donaciones y legados constituyen un tipo único, que no proviene del trabajo o del capital o de ambas fuentes, sino de un acrecimiento patrimonial distinto en esencia a la naturaleza del acrecimiento patrimonial gratuito de herencias legados y donaciones, razón por la cual la Ley y el Reglamento les otorgan un tratamiento distintivo.

### 2.3.1. Sujetos de la Obligación Tributaria

#### 2.3.5.1. Sujeto Activo

Conforme lo establecido en el Art. 22 del Código Tributario, el sujeto activo “*es el ente acreedor del tributo*”, es decir, el Estado, ya sea a través de la administración central, seccional o a través de las instituciones que la Ley faculta para el efecto. Para el impuesto a la Renta proveniente de Herencias, Legados y Donaciones el sujeto pasivo es el Estado a través de la Administración Central en la persona del Servicio de Rentas Internas, así lo establece el Art. 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno: “*El sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas*”.

#### 2.3.5.1. Sujeto Pasivo

Patiño y Pozo (1996, p. 189), sintetizan el concepto de sujeto pasivo al establecer que es la persona natural o jurídica que se encuentra “*en la obligación de cumplir con una prestación tributaria, ya sea en calidad de contribuyente o responsable*”. Al respecto, es importante mencionar lo que establece el Art. 23 inciso segundo del Código tributario: “*Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes (...) susceptible de imposición (...)*”.

De esto, se deriva que la sucesión indivisa o herencia yacente está enmarcada dentro de lo establecido en el Art. 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que define a la sociedad para fines tributarios, es decir es una unidad económica independiente de sus miembros; por lo tanto, tiene la obligación de declaración y pago de Impuesto a la renta. No obstante, la herencia yacente no es un sujeto pasivo del impuesto a la renta proveniente de herencias, legados y donaciones, ya que para el Impuesto a la Renta proveniente de Herencias, Legados y Donaciones, “*Son sujetos pasivos del impuesto, los herederos, legatarios y donatarios que obtengan un acrecimiento patrimonial a título gratuito.*” (Art. 56 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno). Con ello, se evidencia nuevamente que la Ley y el Reglamento le otorgan un tratamiento distinto a la renta y al Impuesto a la Renta proveniente de Herencias, Legados y Donaciones.

### 2.3.3 Hecho Generador

Desde el punto de vista normativo, el Art. 16 del Código Tributario define al hecho generador como “*el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo*”, por lo tanto el hecho generador para el Impuesto a la renta se produce cuando existe un ingreso gratuito u oneroso proveniente de las fuentes detalladas taxativamente en el Art. 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Para el caso de renta proveniente de herencias, legados y donaciones, el hecho imponible está conformado por *la incremento o acrecimiento patrimonial gratuito*, por parte de un sujeto pasivo, en razón de una relación *mortis causa*. (Pérez en Ferreiro et. al. 2001, p. 482).

Es decir, que el hecho generador del Impuesto a la renta proveniente de Herencias, Legados y Donaciones “*se produce en el momento en que fallece la persona de cuya sucesión se defiere al heredero o legatario (...)*”. (Art. 55 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno). Para el caso de donaciones, el hecho generador no ha sufrido una variación significativa, ya que siempre se ha basado en el otorgamiento del acto o contrato que se impute

como Donación. El Reglamento actualmente en vigencia elimina la necesidad que el acto o contrato contenga una insinuación previa para efectuarla, y una cláusula especial de aceptación del donatario o beneficiario, lo que obviamente limitaba el número de actos que configuraban la donación, por lo que en la actualidad, para donaciones, el hecho generador *“será el otorgamiento de actos o contratos que determinen la transferencia a título gratuito de un bien o derecho”*. (Art. 55 del Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno).

#### 2.3.4 Deducciones

Con respecto a las deducciones, la normativa es clara y establece deducciones únicas para el Impuesto a la Renta proveniente de herencias, legados y donaciones, aplicables solamente a beneficio de los herederos y no legatarios, conforme el Art. 57 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que dice:

*“(…) se aplicarán únicamente las siguientes deducciones:  
a) Todos los gastos de la última enfermedad, de funerales, de apertura de la sucesión, inclusive de publicación del testamento, sustentados por comprobantes de venta válidos, que hayan sido satisfechos por el heredero después del fallecimiento del causante y no hayan sido cubiertos por seguros u otros medios, en cuyo caso solo será considerado como deducción el valor deducible pagado por dicho heredero.*

*Si estos gastos hubiesen sido cubiertos por seguros u otros, y que por lo tanto no son deducibles para el heredero, la falta de información u ocultamiento del hecho se considerará defraudación.*

*b) Las deudas hereditarias inclusive los impuestos, que se hubiere encontrado adeudando el causante hasta el día de su fallecimiento; y,*

*c) Los derechos de albacea que hubieren entrado en funciones con tenencia de bienes.”*

	<p><b>GASTOS DE ULTIMA ENFERMEDAD</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Funerales, apertura de la sucesión, publicación del testamento .</li> <li>• Hasta 1 año atrás de la fecha de fallecimiento.</li> <li>• Sustentado en comprobantes de venta válidos, a nombre de los herederos, cónyuge o causante.</li> <li>• Deducción del 100%</li> </ul>
	<p><b>DEUDAS HEREDITARIAS</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tributos pendientes de pago del causante.</li> <li>• La fecha de recaudación debe ser posterior al fallecimiento.</li> <li>• Debe corresponder al periodo fiscal del fallecimiento.</li> <li>• Deducción del 50%. El otro 50% lo sustenta el cónyuge sobreviviente.</li> </ul>
	<p><b>DERECHOS DEL ALBACEA EN FUNCIONES DE TENENCIA DE BIENES</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• No aplicandeduciones por Tercera edad o Discapacidad.</li> <li>• Los comprobantes de venta deben estar a nombre de los herederos, cónyuge o causante.</li> <li>• Deducción del 100%</li> </ul>
	<p><b>DEDUCCION EN CASO DE DONACIONES</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Deducción por derecho de usufructo del 60% del valor del inmueble.</li> <li>• Esta deducción se la hace constar en el campo 797 del Formulario 108.</li> <li>• Deducción por nuda propiedad del 40% del valor del inmueble.</li> <li>• Se la debe hacer constar en el campo 243 del formulario 108.</li> </ul>

**FIGURA No. 4 DEDUCCIONES EN EL IMPUESTO A HERENCIAS DONACIONES Y LEGADOS**  
TOMADO DE: Art. 57 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 209, de 08 de junio de 2010.

### 2.3.5 Criterios de Valoración

Los criterios de valoración de bienes se los efectúan de acuerdo a lo establecido en el artículo 58 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Sin perjuicio que todo avalúo se debe ceñir al informe pericial presentado dentro de los respectivos juicios de inventarios solemnes. Es imperativo señalar que para el avalúo de los bienes inmuebles *“la declaración no podrá considerar un valor inferior al que haya sido asignado por peritos dentro del juicio de inventarios ni al avalúo comercial con el que conste*

en el respectivo catastro municipal.”(El subrayado no forma parte de la Ley en mención).

De lo anotado, el principal criterio de valoración de los inmuebles es el catastro municipal que es considerado como el valor comercial real del bien, dispuesto en el Art. 87 del Código Tributario cuando en el capítulo de la determinación tributaria señala:

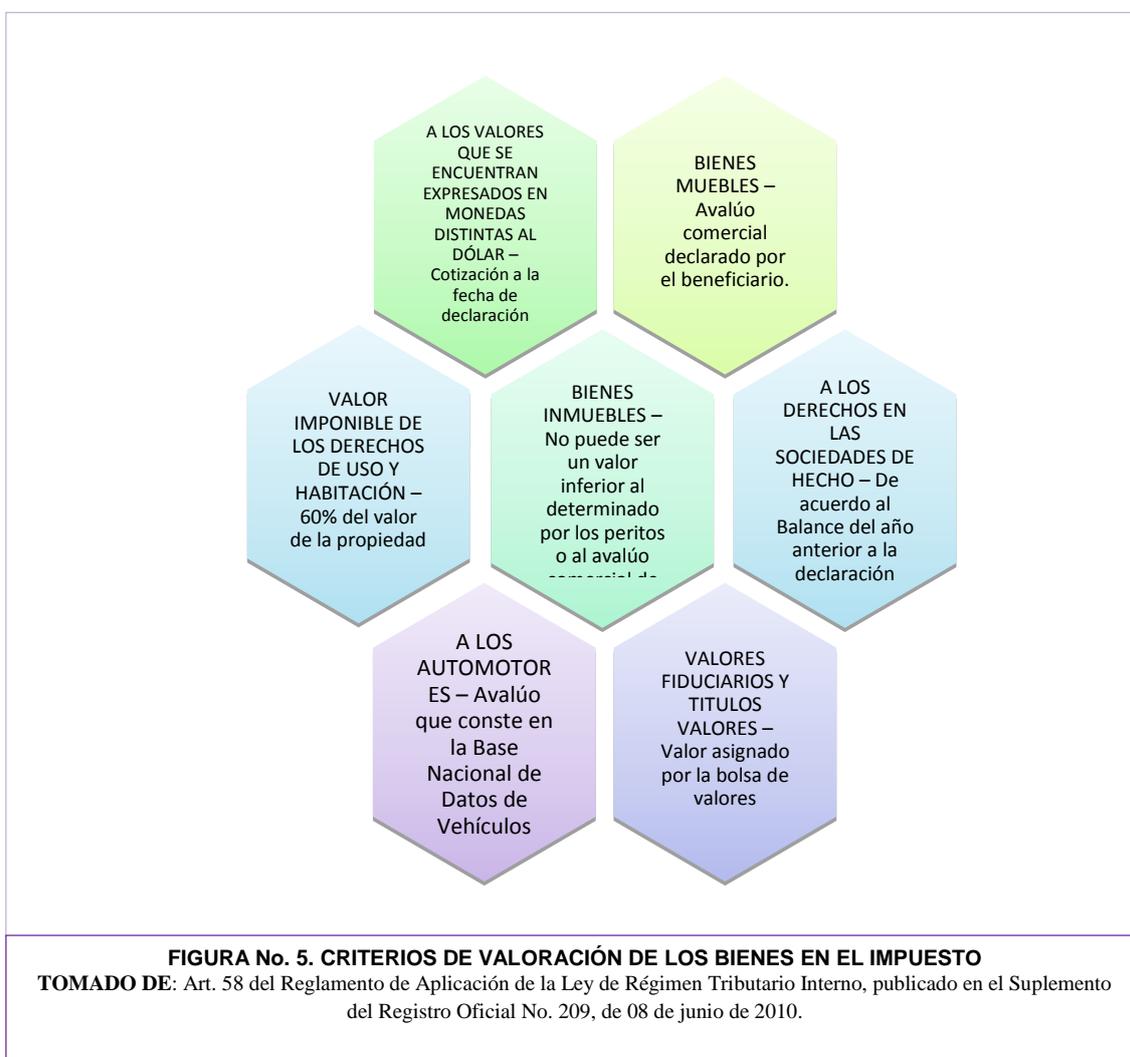
*“Cuando una determinación deba tener como base el valor de bienes inmuebles, se atenderá obligatoriamente al valor comercial con que figuren los bienes en los catastros oficiales, a la fecha de producido el hecho generador. Caso contrario, se practicará pericialmente el avalúo de acuerdo a los elementos valorativos que rigieron a esa fecha”.* (Art. 87 del Código Tributario).

Adicionalmente, la sección tercera del Código Tributario, que habla sobre el Remate de los inmuebles, ordena que el avalúo catastral sea el criterio de valoración incluso cuando el avalúo sea efectuado por un perito, así:

*“Si se trata de inmuebles, el avalúo pericial no podrá ser inferior al último avalúo que hubiere practicado la municipalidad del lugar en que se encuentren ubicados, a menos que se impugne ese avalúo por una razón justificada.”*(Art. 180 del Código Tributario).

En suma, el avalúo catastral de los bienes inmuebles, descrito tanto en el Código Tributario como en el Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, está concebido como el *valor comercial* de los bienes, de tal manera que el catastro municipal descrito en la Código Orgánico de Organización Territorial, juega un papel protagónico al momento de determinar la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta proveniente de ingresos de herencias, legados y donaciones. Por lo tanto, en el presente trabajo se dedica una sección especial al estudio del catastro municipal. Sin perjuicio de lo anota a continuación se sintetizan todos los

criterios de valoración que describe el Art. 58 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno:



El Código Tributario en su Art. 37 establece que la obligación tributaria se extingue por los modos siguientes: solución o pago, compensación, confusión, remisión y prescripción de la acción de cobro. Al respecto, en este capítulo solo se hará referencia a la solución o pago y a la prescripción por ser las formas más comunes de extinción del Impuesto a la Renta proveniente de Herencias, Legados y Donaciones

### 2.4.1 Declaración y Pago

En atención a lo señalado por Bochado, J. (2003, p. 166) cuando la Administración tributaria acepta expresamente el pago de un impuesto, éste tiene un efecto *extintivo y liberatorio*. El pago, señalado a lo largo del Capítulo VI del Código Tributario vigente, establece que deberá realizarse por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, *contribuyentes o responsables*. (Art. 38 del Código Tributario). En concordancia con lo anotado, el Art. 61 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone:

*“Art. 61.- Declaración y pago del impuesto.- Los sujetos pasivos declararán el impuesto en los siguientes plazos:*

- 1. En el caso de herencias y legados dentro del plazo de seis meses a contarse desde la fecha de fallecimiento del causante.*
- 2. En el caso de donaciones, en forma previa a la inscripción de la escritura o contrato pertinente.*

*Las declaraciones se presentarán y el impuesto se pagará en las formas y medios que el Servicio de Rentas Internas establezca a través de Resolución de carácter general. La declaración se presentará aún en el caso de que no se haya causado impuesto”. (Art. 61 ibídem).*

Para efectos de realizar la determinación de este impuesto, el sujeto pasivo tiene el deber formal de declaración, así lo dispone el Art. 89 del Código Tributario que establece:

*“La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo”. (Art. 89 del Código Tributario).*

Para el efecto, la declaración se deberá realizar hasta seis meses después del fallecimiento del causante, a través del formulario 108, mismo que se declara por medio electrónico por el Sistema DIMM, para el cálculo del impuesto se debe tomar en cuenta el año en que se generó la obligación, de

acuerdo a la tabla progresiva con tarifas variables que constan en el Art. 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Luego de la declaración el contribuyente debe realizar el pago de los valores que se deriven de su declaración, en la forma establecida en el Art. 43 del Código Tributario.

Una vez que se ha completado el formulario, y efectuado el pago del impuesto causado, el contribuyente acude a las oficinas del Servicio de Rentas Internas a fin de completar el Anexo al Formulario 108, con la finalidad de individualizar los bienes que forman parte de la herencia, legado o donación, para lograr su transferencia de dominio.

#### 2.4.2 Prescripción de la acción de cobro

Conforme lo señalado por Patiño y Pozo (1996, p. 165), la prescripción *“constituye el establecimiento definitivo de una situación jurídica, ya sea adquiriendo el dominio y demás derechos reales o extinguiendo acciones, obligaciones o derechos ajenos, por efecto del transcurso del tiempo y bajo las condiciones legales”*.

Sin perjuicio de los múltiples esfuerzos que la Administración ha realizado con la finalidad de mantener un adecuado control de la recaudación del impuesto a la renta proveniente de herencias, legados y donaciones, en la práctica, no representa un número significativo en las cifras de recaudación anual, por el contrario, el número de prescripciones ha aumentado de tal manera que la Administración ha dejado de llevar un control estadístico del número de prescripciones presentadas. Así mismo, desde el punto de vista práctico, la determinación que pudiera realizar el sujeto activo no es aplicada con frecuencia, ya que resulta casi imposible ejercer un control adecuado de las declaraciones que realiza el sujeto pasivo, lo que resulta que el Servicio de Rentas Internas no entre a determinar el impuesto y en consecuencia prescriba la acción de cobro. Así lo demuestran las estadísticas que se presentan a continuación, que evidencian que las declaraciones a nivel nacional son

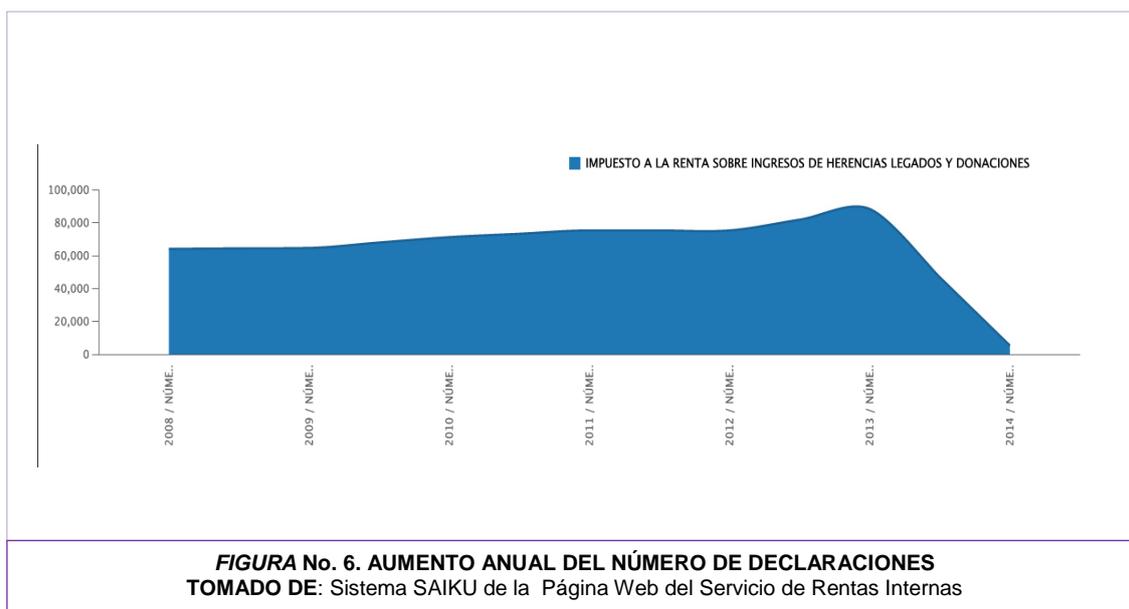
ínfimas, lo que resulta en un número incuantificable de prescripciones que incluso ha dejado de ser controlado estadísticamente por el Servicio de Rentas Internas:

**Tabla 11 Declaraciones, Valor Efectivo y Valor Recaudado del Impuesto a la Renta sobre Ingresos Provenientes de Herencias, Legados y Donaciones**

<b>AÑO</b>	<b>INDICADORES</b>	<b>TOTALES</b>
	Número Declaraciones	<b>64,124</b>
<b>2008</b>	Valor Efectivo	2,773,033.18
	Valor Recaudado	2,775,286.72
	Número Declaraciones	<b>64,721</b>
<b>2009</b>	Valor Efectivo	2,798,713.79
	Valor Recaudado	2,879,913.60
	Número Declaraciones	<b>71,269</b>
<b>2010</b>	Valor Efectivo	4,909,070.48
	Valor Recaudado	4,909,070.48
	Número Declaraciones	75348
<b>2011</b>	Valor Efectivo	2,872,804.31
	Valor Recaudado	2,872,804.31
	Número Declaraciones	<b>75,369</b>
<b>2012</b>	Valor Efectivo	6,026,130.42
	Valor Recaudado	6,026,130.42
	Número Declaraciones	<b>88,425</b>
<b>2013</b>	Valor Efectivo	8,898,232.85
	Valor Recaudado	8,898,232.85
	Número Declaraciones	<b>5,427</b>
<b>2014</b>	Valor Efectivo	792,216.29
	Valor Recaudado	792,216.29

**TOMADO DE:** Sistema SAIKU de la Página Wb del Servicio de Rentas Internas

De la tabla se desprende que el valor de las recaudaciones a nivel nacional es ínfimo y que el número de declaraciones anuales no llega a la mitad de la población. Sin embargo, el número de declaraciones se ha incrementado desde el año 2008 hasta el 2014, así lo demuestra la tabla convertida en la gráfica siguiente:



Con la Tabla y el gráfico presentado se demuestra que el sujeto activo no realiza determinaciones del Impuesto a la renta proveniente de ingresos de herencias, legados y donaciones debido a su imposibilidad práctico de control por lo cual el número de prescripciones ha aumentado a tal punto que no existe en la actualidad un sistema de control estadístico, sin perjuicio que han aumentado el número de declaraciones por año.

#### 2.4.2.1 Plazo para solicitar la prescripción

*“La obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado.”(Art. 55 del Código Tributario).*

Es decir que la acción de cobro prescribe:

- Cinco años: Contados desde la fecha en que se realizó la declaración del impuesto.
- Siete años: Contados desde la fecha en que se debió presentar, este plazo aplica cuando no se efectuó la declaración o la declaración presentada estaba incompleta.

Para el caso del Impuesto a la renta proveniente de ingresos de Herencias, Legados y Donaciones la fecha de exigibilidad es 6 meses después de la muerte del causante, por cuanto la norma señala que los herederos tienen ese tiempo para realizar la declaración luego del fallecimiento. Por lo tanto, la prescripción en el caso de donaciones opera en siete años contados a partir de la fecha en que se realizó la transferencia de bienes. Sin embargo, para el caso de herencias y legados, la prescripción es de siete años, seis meses, por cuanto además de los siete años en los que opera la prescripción en la práctica se contabiliza también el tiempo de seis meses, que corresponde al tiempo que tiene el sujeto pasivo para presentar la declaración. (Art. 61 del Código Tributario).

#### 2.4.2.2 Interrupción de la prescripción de la acción de cobro

- De acuerdo a lo señalado por el Código Tributario en el Art. 56, la interrupción de la prescripción se da por dos causas principales:
- Por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo: Implica que el contribuyente realiza una declaración ante la Administración Tributaria, en la que expresa su voluntad de solucionar su obligación, o en la que acepta la existencia de tal obligación.
- La citación con el auto de pago: El Auto de Pago, es la parte inicial y medular del proceso del Juicio Coactivo, en el que se le conmina al sujeto pasivo el pago de una obligación tributaria.

Las declaraciones de prescripción la acción de cobro, se pueden realizar únicamente a petición de parte, es decir que el sujeto pasivo debe comparecer por sí mismo a las Direcciones Regionales del Servicio de Rentas Internas y solicitar a través del Formulario respectivo la resolución que declare la prescripción del impuesto. Hecho que se realizará una vez que se compruebe que efectivamente ha transcurrido el tiempo de siete años seis meses para herencias y legados y el tiempo de siete años para donaciones. Adicionalmente, la prescripción de la acción de cobro puede ser solicitada al Tribunal Distrital de lo Fiscal, conforme lo establecido en el Art. 55 del Código Tributario que dice: *“La prescripción debe ser alegada expresamente por quien pretende beneficiarse de ella, el juez o autoridad administrativa no podrá declararla de oficio.”*

Sin embargo, conforme lo estudiado se ha logrado determinar que la prescripción de la acción de cobro por ser una práctica común, es solicitada en la gran mayoría de los casos por los contribuyentes en sede Administrativa, sin perjuicio que existe la posibilidad de hacerlo en sede Contenciosa Tributaria.

### 3. CAPÍTULO III: Determinación del Impuesto a la Renta Proveniente de Herencias, Legados y Donaciones

#### 3.1 Sistemas de Determinación Tributaria

En la determinación tributaria se constata la realización del hecho imponible o la existencia del hecho generador además de la precisión de la deuda en cantidad líquida. Es la fijación de una obligación tributaria en un caso concreto, que se encarga de verificar la existencia y dimensión de las relaciones jurídicas tributarias substanciales, por ser de cumplimiento ineludible. En el Código Tributario Ecuatoriano Art. 68 "(...) es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo".

También existen otras definiciones de los tratadistas, según Villegas, H (1987, p. 102), dice "(...) es el acto dirigido a verificar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria en su caso quien es el obligado a pagar el tributo al fisco [sujeto pasivo] y cuál es el importe de la deuda", mientras que para Giuliani, C., (1984, p. 75), manifiesta que "es un acto emanado de la administración, de los particulares o de ambos conjuntamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación", es importante tomar en cuenta lo que manifiesta Jarach, D. (1983, p.98), "es un acto jurídico de la administración en el cual está manifiesta su pretensión con determinadas personas, en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación sustantiva".

Al respecto, el Art. 68 del Código Tributario establece acertadamente el concepto de Facultad determinadora al señalar:

*“La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.”*(Art. 68 del Código Tributario).

Para ello, se debe tener como base el valor de bienes inmuebles, así, *“se atenderá obligatoriamente al valor comercial con que figuren los bienes en los catastros oficiales, a la fecha de producido el hecho generador. Caso contrario se practicará parcialmente el avalúo de acuerdo con los elementos valorativos que rigieron a esa fecha”*.(Art. 87 del Código Tributario).

A la administración tributaria se la denomina sujeto activo, la misma que es la responsable de la recaudación de los tributos en la forma y con los requisitos exigidos por la ley. A los contribuyentes se los denomina sujetos pasivos de la obligación tributaria, es decir, las personas que están obligadas a pagar los tributos en la forma y con los requisitos exigidos por la ley.

El acto determinativo constituye el primer paso material, para hacer efectivo el cobro del tributo y consiste en la aplicación de la norma legal al caso particular y concreto, mediante la participación del sujeto activo y del sujeto pasivo, a fin de proceder con el cobro del tributo, para que el deudor cumpla con su deber de pago, con intervención de la Administración activa. La determinación de la obligación según Giuliani, C. (1984, p. 451), *“en la cual la norma tributaria se singulariza y se adecúa a la situación en particular, cuando los presupuestos fácticos se han cumplido”*.

El acto de determinación tributaria, puede clasificarse como actos administrativos de pleno derecho y no como actos meramente administrativos,

ya que son actos administrativos reglados, como lo reconocen la división dada por el Código Tributario y, al no haber actos causados por la meradiscrecionalidad del órgano administrativo las actuaciones de determinación o de fiscalización tienen un procedimiento y una estructura legal que deben cumplirse para su validez, de tal manera que su omisión será la causa para la impagabilidad por vía administrativa o contenciosa o para su nulidad en su caso.

El hecho generador es el presupuesto legal que produce que el sujeto activo tenga derecho a exigir al sujeto pasivo el pago de un tributo. Cuando el sujeto pasivo se encasilla en lo que determina la ley, en ese momento se configura el hecho generador y, por lo tanto, adquiere la obligación de satisfacer el tributo que la ley establece.

El Código Tributario expresa que la determinación de la obligación tributaria se ejecutará por cualquiera de los siguientes sistemas: 1) Por declaración del sujeto pasivo; 2) Por actuación de la administración; 3) Determinación mixta, (Art. 88 del Código Tributario).

### 3.1.1 Determinación Activa

Conforme el Art. 90 del Código Tributario, sujeto activo es el ente acreedor del tributo; es el Estado en calidad de sujeto del crédito fiscal y son sujetos activos del crédito fiscal: El Estado a través de la Administración Central, representada por el Servicio de Rentas Internas, Los Gobiernos Autónomos descentralizados y los demás entes públicos facultados por la ley para la recaudación de tributos, así lo establecen los Art. 64, 65 y 66 del Código Tributario, en su capítulo I de los órganos de la Administración Tributaria.

Sin perjuicio de lo señalado, los Gobiernos Autónomos Descentralizados son los sujetos activos, que gozan de la facultad tributaria derivada, por cuanto son reconocidos en el COOTAD, en concordancia con lo señalado en el Art. 301 de la Constitución.

La intervención por parte de la Administración es la forma excepcional de determinar el monto de la obligación tributaria, la intervención del órgano tributario competente puede provenir de la propia ley, o por iniciativa propia del mismo órgano tributario competente; o por denuncia de cualquier persona. La primera intervención, se produce en el caso de regímenes legales tributarios que disponen determinar la obligación tributaria a la autoridad fiscal, prefiriéndose la declaración unilateral presentada por el contribuyente o responsable que será posteriormente fiscalizada. La segunda intervención, ocurre cuando el contribuyente o responsable obligado a formular la declaración no la hace dentro del plazo legal o si la declaración presentada contiene información falsa o inexacta lo que permite la intervención de la Administración; y la tercera intervención, se presenta cuando cualquier persona denuncia ante la Administración Tributaria la existencia de actos o negocios susceptibles de pagar tributos y que permanecen ocultos para los fines fiscales.

### 3.1.1.1 Determinación Directa

La determinación directa según el Art. 91 del Código Tributario, *“es la que se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registro y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria”* en su base de datos, a los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otros; así como de otros documentos que existan en poder de terceros que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador.

Es importante destacar que para que proceda la determinación directa, la administración debe contar con información documental que le permita establecer en forma cierta e irrefutable la base imponible y la cuantía de la obligación.

Respecto de la función que desempeña el sujeto activo en la determinación tributaria, se destacan las siguientes:

- Determinar tributos.- Es decir reconocer la existencia de una obligación tributaria con relación a un contribuyente.
- Recaudar tributos.- Siendo facultad especial en esta fase, la coercitiva, que está determinada en el Art. 65 del Código Tributario que establece: *En el ámbito “Provincial o Municipal, la Dirección de la Administración Tributaria corresponderá, en su caso, al Prefecto Provincial y al Alcalde o Presidente del Concejo, quienes la ejercerán a través de las dependencias, direcciones u órganos administrativos que la Ley determine”.*

#### 3.1.1.2 Determinación Presuntiva

El Art. 92 del Código Tributario, dispone que tendrá lugar la determinación presuntiva *“(...) cuando no sea posible la determinación directa, por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho al sujeto pasivo, ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables”*, por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva.

#### 3.1.1.3 Determinación Mixta

Es la que efectúa la Administración en base a datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por los datos constantes en sus declaraciones, para todos los efectos. El Código Tributario en su Art. 93, define a la determinación mixta como *“(...) la que efectúa la administración a base de los datos requeridos por ella a los*

*contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos, para todos los efectos*". La determinación mixta es la acción o procedimiento coordinado en el que intervienen las dos partes de la obligación jurídica tributaria: sujeto activo y sujeto pasivo, este último proporcionando los datos requeridos por la administración; se trata, de un procedimiento combinado, donde la administración efectúa la determinación pero en base a las informaciones que el contribuyente debe proporcionar, inclusive exhibiendo o entregando los documentos requeridos por la administración. La información proporcionada por el sujeto pasivo, establece la existencia del hecho imponible y vincula al sujeto activo, que procede a establecer la base imponible y la cuantía del tributo.

La determinación tiende a liquidar el tributo y obtener el quantum del mismo, para que exista la obligación tributaria, la determinación no es exigencia constitutiva, es simplemente declarativa, una vez que las condiciones y circunstancias que dan nacimiento a la obligación provienen de la Ley, *ex legem*.

En la determinación mixta el sujeto pasivo aporta los datos que le solicita la administración tributaria, pero quien fija el importe a pagar es la administración tributaria, no el sujeto pasivo.

### 3.1.2 Determinación pasiva

En este tipo de determinación, es el contribuyente o el responsable quien a través de su declaración realiza su propia determinación tributaria. La Administración tributaria expide para este efecto los formularios pertinentes, los declarantes llenan esos formularios y determinan el tributo a pagar según la declaración efectuada. En una declaración, el declarante es responsable por la información que consigna en el formulario, que para el caso de impuesto a la renta proveniente de herencias, legados y donaciones se realiza a través del Formulario 108. Sobre las personas naturales y jurídicas, pone la ley a cargo el cumplimiento de la obligación, personas que surgen vinculadas con el

nacimiento de la obligación, una vez que se ha dado el hecho imponible de acuerdo a la norma vigente.

El contribuyente que se encuentra en relación directa con el hecho imponible, es el sujeto pasivo. La situación del sujeto pasivo, dentro del orden inmediato, se produce porque está en relación con los bienes, actos, contratos, y en caso concreto: renta, objeto de la imposición. En la configuración del sujeto pasivo existen dos elementos integrantes, el deudor tributario o sujeto pasivo en estricto sentido y el responsable tributario. El responsable tributario, justifica su existencia para garantizar la recaudación fiscal e impedir la evasión de impuestos. Por tal razón en el Art. 90 Código Tributario, “*El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora*”, conforme al Art. 68 Código Tributario directa o presuntivamente.

### 3.1.3 Determinación del Impuesto a la Renta

Según el Art. 22 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno la determinación del Impuesto a la Renta “(...) *se efectuará por declaración del sujeto pasivo, por actuación del sujeto activo, o de modo misto.*” En términos similares, se expresa que la determinación directa *se hará en base a la contabilidad del sujeto pasivo*, así como la base de los documentos, datos, informes que se obtengan de los responsables o de terceros, siempre que con tales fuentes de información sea posible llegar a conclusiones más o menos exactas de la renta percibida por el sujeto pasivo, estableciendo además regulaciones para operaciones celebradas entre partes relacionadas, en los casos de ventas al costo o a un precio inferior al costo, en ventas al exterior a precios inferiores a los corrientes que rigen en los mercados externos al momento de la venta o cuando las importaciones se efectúan a precios de los inferiores de los que rigen en los mercados internacionales.

Los funcionarios competentes que realicen la determinación presuntiva por estas causas, deberán motivar con claridad y precisión los fundamentos de hecho y de derecho en el acta de determinación. Las presunciones en estos casos constituyen presunciones de hecho que admiten prueba en contrario, mediante procedimientos legalmente aplicables. De acuerdo al Art. 23la Ley de Régimen Tributario Interno, *“(...) cuando el contribuyente se niegue a entregar los documentos y registros contables solicitados por el Servicio de Rentas Internas que está obligado a llevar, de acuerdo con los principios contables de general aceptación, previo tres requerimientos escritos”,* transcurridos treinta días contados a partir de la notificación, la Administración Tributaria determinará presuntivamente los resultados según las disposiciones del Art. 24 Ley de Régimen Tributario Interno, que dispone que la *“determinación presuntiva se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos de juicio que por su vinculación con la actividad de la renta, permitan pre-sumirla más o menos directamente y además de la información obtenida de la contabilidad”* del sujeto pasivo o de otra forma, se considerarán los siguientes elementos de juicio:

*1) El capital invertido en la explotación o actividad económica, 2) El volumen de las transacciones o de las ventas en un año y el coeficiente o coeficientes ponderados de utilidad bruta sobre el costo contable, 3) Las utilidades obtenidas por el propio sujeto pasivo en los años inmediatos anteriores dentro de los plazos de caducidad, así como las utilidades que obtengan otros sujetos pasivos que se encuentren en igual o análoga situación por la naturaleza del negocio o actividad económica, por el lugar de su ejercicio, capital empleado y otros elementos similares, 4) Los gastos generales del sujeto pasivo, 5) El volumen de importaciones y compras locales de mercaderías realizadas en el respectivo ejercicio económico, 6) El alquiler o valor locativo de los lugares utilizados por el sujeto pasivo en sus actividades, 7) Cualesquiera otros elementos de juicio relacionados con los ingresos del sujeto pasivo que obtenga el Servicio de Rentas Internas por medios legales. El último inciso de este artículo concluye disponiendo que cuando un sujeto pasivo tenga más de una actividad económica, la Administración Tributaria podrá al mismo tiempo*

*aplicar la determinación directa y la presuntiva, hasta consolidar las bases imponibles y aplicar el impuesto a la renta global.*

El Art. 22 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, “(...) *dispone también que la administración realizará la determinación presuntiva cuando el sujeto pasivo no hubiese presentado su declaración y no mantenga contabilidad o, cuando habiendo presentado la misma no estuviese respaldada en la contabilidad o cuando por causas debidamente demostradas (...)*” que afecten sustancialmente los resultados, especialmente las que detalla a continuación, no sea posible efectuar la determinación directa. En una primera visión la ley señala las causas que afecten los resultados que pueden ser: 1) Mercaderías en existencia sin respaldo documental de su adquisición; 2) No registrar en la contabilidad facturas de compras o de ventas; 3) Diferencias físicas en los inventarios de mercaderías no justificadas; 4) Cuentas bancarias no registradas; 5) Incremento patrimonial no justificado.

Para la determinación del impuesto a la renta la administración central estableció que la determinación por parte del sujeto pasivo tanto para personas naturales como para sociedades se realizará mediante los formularios No. 101 A y 103, respectivamente.

#### 3.1.3.1 Tarifa para la declaración

Todos los impuestos tienen una tarifa que se aplica sobre la base imponible, a continuación se presentan las tarifas aplicables para los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta.

Para liquidar el impuesto a la renta de las personas naturales y de las sucesiones indivisas, se aplicarán a la base imponible las tarifas contenidas en la siguiente tabla:

Tabla 12 Impuesto a la Renta 2014

Fracción Básica	Exceso Hasta	Impuesto Fracción Básica	% Porcentaje Impuesto Fracción Excedente
-	10.410	-	0%
<b>10.410</b>	13.270	-	5%
<b>13.270</b>	16.590	143	10%
<b>16.590</b>	19.920	475	12%
<b>19.920</b>	39.830	875	15%
<b>39.830</b>	59.730	3.861	20%
<b>59.730</b>	79.660	7.841	20%
<b>79.660</b>	106.200	12.824	30%
<b>106.200</b>	En adelante	20.786	35%

**TOMADO DE:** Art. 36 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 463 del 17 de noviembre de 2004.

Las sociedades constituidas en el Ecuador así como las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras domiciliadas que obtengan ingresos gravables, estarán sujetas a la tarifa impositiva del veinte y dos (22%) sobre su base imponible.

Es importante mencionar que la modificación de la tarifa se origina por una reforma a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, a través del Código Orgánico de la Producción, que establece la reducción progresiva de tres puntos porcentuales en el impuesto a la renta, una cada año desde el año 2011. La reforma al Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial 434, del 26 de mayo de 2011, incorporando el siguiente cambio a la tarifa de las sociedades.

*“Tarifa para sociedades y establecimientos permanentes.- Las sociedades calcularán el impuesto a la renta causado sobre el valor de las utilidades que reinviertan en el país aplicando la tarifa de 10 puntos porcentuales menos que la tarifa prevista para sociedades, y la tarifa prevista para sociedades sobre el resto de utilidades.*

*Los establecimientos permanentes calcularán el impuesto a la renta causado aplicando la tarifa prevista para sociedades.*

*Para que las sociedades puedan obtener la reducción de diez puntos porcentuales sobre la tarifa del impuesto a la renta, deberán efectuar el aumento de capital por el valor de las utilidades reinvertidas. La inscripción de la correspondiente escritura en el respectivo Registro Mercantil hasta el 31 de diciembre del ejercicio impositivo posterior a aquel en el que se generaron las utilidades materia de reinversión, constituirá un requisito indispensable para la reducción de la tarifa del impuesto.*

*De no cumplirse con esta condición la sociedad deberá presentar la declaración sustitutiva dentro de los plazos legales, en la que constará la respectiva reliquidación del impuesto, sin perjuicio de la facultad determinadora de la administración tributaria. Si en lo posterior la sociedad redujere el capital, o se verificara que no se han cumplido los demás requisitos establecidos en este artículo, se deberá reliquidar el impuesto correspondiente.*

*Las sociedades deberán destinar el valor de la reinversión exclusivamente a la adquisición de maquinaria nueva o equipo nuevo, activos para riego, material vegetativo, plántulas y todo insumo vegetal para producción agrícola, forestal, ganadera y de floricultura, que se relacionen directamente con su actividad productiva; así como para la adquisición de bienes relacionados con investigación y tecnología que tengan como fin mejorar la productividad, generar diversificación productiva e incrementar el empleo.”*

### 3.1.3.2 Pago del Impuesto a la Renta

Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del Impuesto a la Renta de acuerdo con las siguientes normas: (Art. 41 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).

*“1) El saldo adeudado por el Impuesto a la Renta que resulte de la declaración correspondiente al ejercicio económico anterior deberá cancelarse en los plazos que establezca el Reglamento, en las entidades legalmente autorizadas para recaudar tributos: 2) Personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos. Cuyos ingresos brutos durante el ejercicio fiscal no excedieren de la fracción básica no gravada; 3) Otros que establezcan el Reglamento”.*

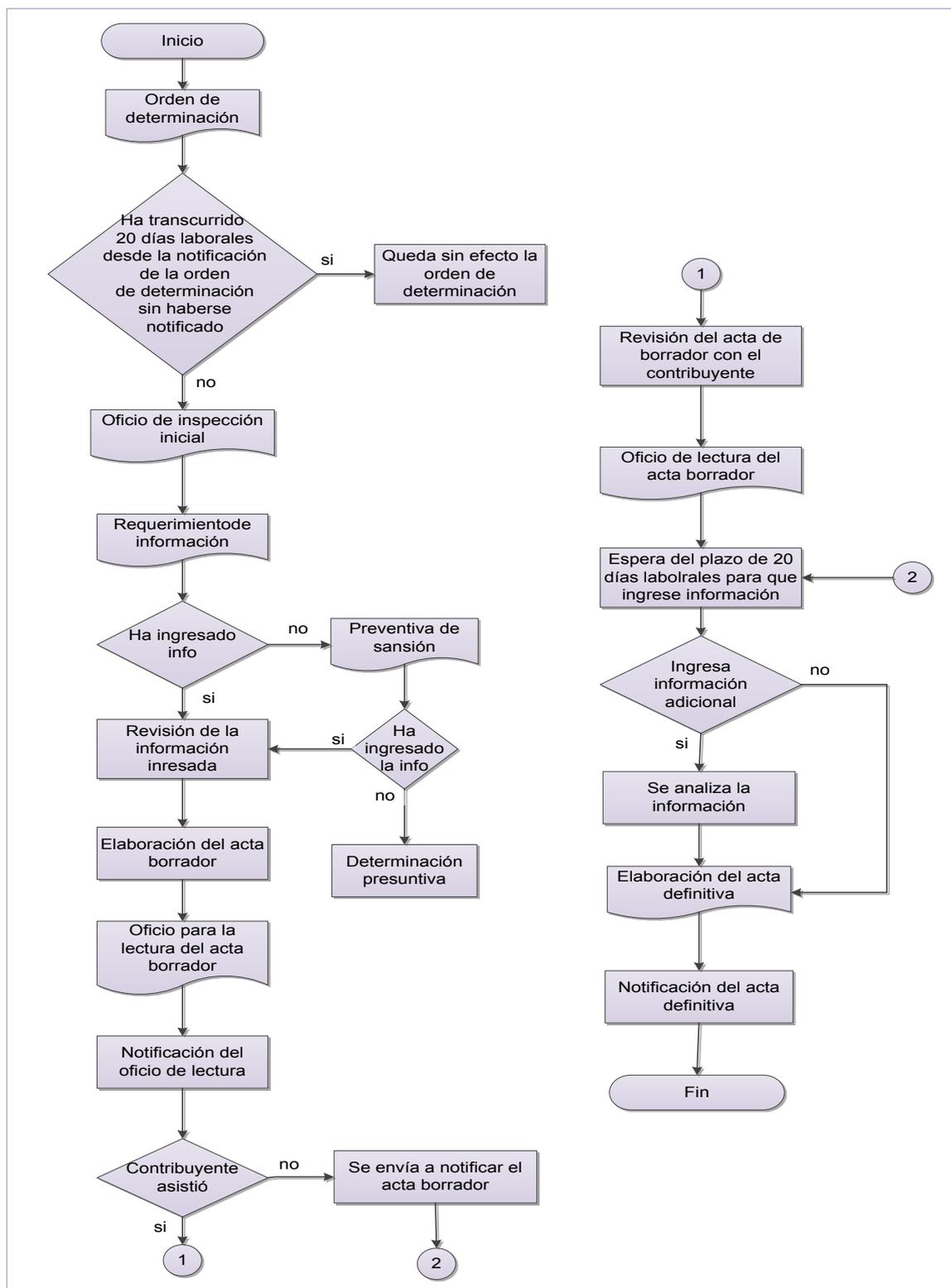
## **3.2 Determinación de la Renta proveniente de Ingresos de Herencias, Legados y Donaciones.**

### 3.2.1 Determinación Activa

*“Dentro del plazo de caducidad y en las formas y condiciones que establece el Código Tributario y este Reglamento, la Administración Tributaria ejercerá la facultad determinadora, a fin de verificar las declaraciones de los contribuyentes o responsables (...)”, según el Art. 67 Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y la determinación del tributo correspondiente. Para este efecto, se utilizará todos los datos que disponga la Administración Tributaria.*

### 3.2.1.1 Proceso de determinación

Con la finalidad de resumir el proceso de determinación que opera para el impuesto a la renta y el impuesto a la renta proveniente de herencias, legados y donaciones, se ha desarrollado una gráfica que concluye el proceso que comprende la notificación de la Orden de Determinación, la lectura del Acta Borrador, observaciones al acta borrador, la notificación del acta Definitiva y finalmente, de considerarlo el contribuyente podrá ejercer su derecho a la reclamación ya sea vía administrativa conforme el Art. 115 y siguientes del Código Tributario o vía judicial conforme el Art. 221 del Código Tributario. Para la impugnación ya sea por vía administrativa o contenciosa tributaria, no es requisito agotar la vía administrativa, así lo dispone el Art. 28 de la Ley de Modernización del Estado.



**FIGURA No. 7 PROCESO DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA**

TOMADO DE Código Tributario

### 3.2.2 Determinación Pasiva

El Art. 56 Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, manifiesta que los sujetos pasivos del impuesto “*los herederos, legados y donatarios que tengan un crecimiento patrimonial a título gratuito.*” También son responsables de este impuesto, cuando corresponda, los albaceas, los representantes legales, los tutores, apoderados o curadores.

*“Declaraciones y pago del impuesto.- Los sujetos pasivos declararán el impuesto en los siguientes plazos: 1) En el caso de herencias y legados dentro del plazo de seis meses a contratarse desde la fecha de fallecimiento del causante; 2) En el caso de donaciones, en forma previa a la inscripción de la escritura o contrato pertinente; Las declaraciones se presentarán y el impuesto se pagará en las formas y medios que el Servicio de Rentas Internas establezca a través de Resolución de carácter general. La declaración se presentará aún en el caso de que no se haya causado impuesto.”* (Art. 61 Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).

#### 3.2.2.1 Formulario 108

La declaración de los ingresos provenientes de Herencias, Legados y Donaciones se lo hace a través del formulario 108 y sobre su respectivo anexo.(Ver anexo 2).

En el formulario 108 el contribuyente da a conocer el incremento de patrimonio neto por bienes o derechos que hubiere recibido a título gratuito. Para realizar el pago se lo toma, sobre el avalúo comercial de los bienes, vigente a la fecha del fallecimiento del causante para el caso de las herencias y legados o del año de constitución de la escritura en el caso de las donaciones. Hoy en día toda declaración se la hace a través de la página web del Servicio de Rentas Internas ([www.sri.gob.ec](http://www.sri.gob.ec)). En el caso de personas naturales que no tengan RUC podrán identificarse con su número de

cédula, mientras que para las personas y sociedades que realizan una actividad económica deberán registrar su número de RUC.

Para realizar la declaración se debe considerar los siguientes documentos:

- Un formulario 108 por cada heredero, legatario o donatario (beneficiario).
- Copia a color de la cedula de identidad y certificado de votación por cada heredero, legatario o donatario
- Certificado de defunción del causante.
- Copia del testamento (si lo hubiera)
- Justificación de las cargas, deudas y gastos deducibles
- Copia autentica y copia simple de la escritura pública en el caso de las donaciones.

Adjuntar estos documentos en el caso en que en la declaración del Impuesto a la Renta de ingresos provenientes de herencias, legados o donaciones, se refiera a los siguientes bienes o derechos:

- Inmuebles.- Carta del impuesto predial o Ficha catastral, no certificado de pago.
- Negocios unipersonales.- Valor del patrimonio neto.
- Vehículos.- Matrícula de cada vehículo.
- Dinero en efectivo.- Valor a la fecha de fallecimiento.
- Muebles.- Valor comercial establecido por el contribuyente
- Acreencias bancarias.- Saldos a la fecha de fallecimiento
- Acciones, participaciones y otros.- Cotización a la actualidad, carta del representante legal certificando el patrimonio neto del último balance y el número de acciones del causante estableciendo el porcentaje con respecto al capital social.
-

### 3.2.2.2 Anexo Formulario 108

El Anexo del Formulario 108, nace por la necesidad del contribuyente, Administración y terceros, de que los bienes que forman parte de la herencia, legado o donación, sean claramente individualizados, pues de esto dependerá su liberalización o habilitación para que los funcionarios públicos o privados respectivos, puedan continuar con los trámites de transferencia de dominio, o actos propios de dominio, de bienes sucesorios o donados. (Ver anexo 3)

Con la existencia de los Certificados Liberatorios y Actas de Liquidación, elaborados por la misma Administración, por el antiguo proceso de determinación mixta, los bienes eran detallados conforme a la declaración presentada por el sujeto pasivo, en cuyo caso el tercero interesado (registrador de la propiedad, bancos, compañías, etc.) podía liberar los bienes allí detallados. Pero con la emisión del Formulario 108, se vio la necesidad de que el cálculo global del impuesto y el detalle de los mismos, se haga en dos documentos por separado, pues el tratar de englobar ambos pasos en un mismo documento determinaba que tal documento multiplique su dificultad para el contribuyente y su extensión.

Con la presentación del anexo al Formulario 108, desde el punto de vista jurídico, es posible analizar que la Administración tributaria está incurriendo en una especie de terminación directa o en su defecto una determinación mixta, ya que la validación del anexo al Formulario, depende del criterio del funcionario del Servicio de Rentas Internas; de tal manera, que de acuerdo al criterio del funcionario es posible que el contribuyente esté en la obligación de realizar declaraciones sustitutivas al Formulario 108. Conforme el Art. 68 del Código Tributario la determinación tributaria comprende la “(...) *verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables (...)*”. Sin perjuicio de lo anotado, existe un procedimiento establecido para que el sujeto activo realice la determinación a los contribuyentes. En la práctica la determinación es informal, lo cual podría configurar una trasgresión al derecho de autodeterminación del sujeto pasivo y

por lo tanto una afectación al principio de legalidad contemplado en el Art. 4 del Código Tributario.

### **3.3 Base Imponible de la Renta proveniente de Ingresos de Herencias, Legados y Donaciones.**

Según el (Art. 58 Ley de Régimen Tributario Interna Capítulo I), 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.

Cuando en un mismo ejercicio económico, un sujeto pasivo fuere beneficiario de más de una herencia o legado, presentará su declaración y pagará el respectivo impuesto por cada caso individual. En mismo ejercicio económico, un sujeto pasivo fuere beneficiario de más de una donación, estará obligado a presentar una declaración sustitutiva, consolidando la información como si se tratase de una sola donación. (Art. 1003 del Código Civil), *“El impuesto a la Renta que grava a las Herencias, Legados y Donaciones se cargará a los respectivos beneficiarios”*.

#### **3.3.1 Relación con el Principio de Reserva de ley**

El principio de Reserva de Ley contemplado en el Art. 4 del Código Tributario establece: *“Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos (...)”*. De esto se deduce que tanto la cuantía del tributo como las exenciones y deducciones constarán en el texto que tenga el carácter de Ley. En el caso del impuesto a la renta proveniente de ingresos de herencias, legados y donaciones, las deducciones se encuentran tipificadas en el Art. 57 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, lo cual implica inobservancia del principio de

legalidad. Conforme el presente estudio se considera que la razón es el tratamiento diferenciado que se le da al impuesto, mismo que a pesar de ser parte del impuesto a la renta no está regulado de forma similar, esta afirmación se verifica por ejemplo en la forma de determinación, de donde el Impuesto a la Renta se determina por parte del Sujeto pasivo a través del formulario 101 para sociedades y el formulario 102 A para personas naturales. Por el contrario para el impuesto a la renta proveniente de herencias, legados y donaciones, la determinación por parte del sujeto pasivo se realiza a través del Formulario 108, distinto en todas sus partes a los formularios de renta. Así mismo, el procedimiento de determinación del impuesto a la renta, se desarrolla conforme el gráfico contemplado en este capítulo, siendo distinta la determinación para la renta proveniente de ingresos de herencias, legados y donaciones que, conforme se analizó, se realiza por un funcionario del Servicio de Rentas, al momento de presentar el anexo.

Finalmente, es posible concretar este breve análisis en que existe una vulneración del principio de reserva de ley, por cuanto las deducciones no se encuentran contempladas en una Ley, sino en un reglamento y además que la determinación del sujeto activo no obedece el procedimiento establecido en la legislación vigente. Lo que resulta en el tratamiento diferenciado que se le da al impuesto proveniente de ingresos de herencias, legados y donaciones a pesar que se encuentra tipificado como impuesto a la renta.

### 3.3.2 Ingresos

Los ingresos gravados están constituidos por el valor de bienes y derechos sucesorios, de los legados o de las donaciones. A estos ingresos, se aplicarán únicamente las siguientes deducciones:

*“Todos los gastos de la última enfermedad, de funerales, de apertura de la sucesión, inclusive de la publicación de testamento, sustentados por comprobantes de venta válidos, que hayan sido satisfechos por el*

*heredero después del fallecimiento del causante y no hayan sido cubiertos por seguros u otros medios en cuyo caso sólo serán considerado como deducción el valor deducible pagado por el dicho heredero. Si estos gastos hubiesen sido cubiertos por seguros u otros, y que por lo tanto no son deducibles para el heredero, la falta de información u ocultamiento del hecho se considera defraudación; Las deudas hereditarias inclusive los impuestos, que se hubiere encontrado adeudando el causante hasta el día de su fallecimiento; y Los derechos de albacea que hubieren entrado en funciones con tendencia de bienes”.*(Art. 57 Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).

### 3.3.3 Deducciones

Sin perjuicio que las deducciones de la renta proveniente de ingresos de herencias, legados y donaciones fueron ampliamente estudiadas a lo largo del Capítulo II, es pertinente recalcar que las deducciones que figuran en el Art. 57 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, son totalmente distintas a las deducciones que se disponen en el mismo cuerpo legal para el impuesto a la renta, hecho que ratifica la hipótesis de este trabajo sobre la diferenciación normativa que tienen el impuesto a la renta y el impuesto a la renta proveniente de herencias, legados y donaciones.

## 4. CAPÍTULO IV: Progresividad e Impuesto a la Renta Proveniente de Herencias, Legados y Donaciones

### 4.1 Análisis Comparativo Constitución 1998 y Constitución de Montecristi

Con la promulgación del nuevo texto Constitucional, el 20 de octubre de 2008, se introdujeron cambios importantes en materia tributaria, por lo cual resulta imperativo comprender que, la relevancia de varios de aquellos, se explican únicamente bajo el contexto del espíritu de la nueva Constitución.

En la Constitución actual, el régimen tributario junto con el sistema económico, la política económica y la política fiscal, entre otros temas, se enmarcan dentro del capítulo relativo a la Soberanía Económica, que a su vez se ubica dentro del denominado “*Régimen de Desarrollo*”, que consta en el Título IV de la Constitución de 2008.

El Régimen de Desarrollo, conforme lo dispuesto por el Art. 275 de la Constitución es el “(...) *conjunto organizado, sostenible y dinámico de los sistemas económicos, políticos, socio-culturales y ambientales, que garantizan la realización del buen vivir, del sumak kawsay.*”. (Art. 275 de la Constitución 2008). De la norma citada, se desprende que el Estado planificará el desarrollo del país para garantizar el ejercicio de los derechos, la consecución de los objetivos del régimen de desarrollo y los principios consagrados en la Constitución, tomando en cuenta que “(...) *la planificación propiciará la equidad social y territorial, promoverá la concertación, y será participativa, descentralizada, desconcentrada y transparente.*”(Art. 275 de la Constitución 2008).

Por otro lado, el Art. 276 *ibidem*, establece que uno de los objetivos del régimen de desarrollo es “(...) *construir un sistema económico, justo, democrático, productivo, solidario y sostenible basado en la distribución igualitaria de los beneficios del desarrollo, de los medios de producción y en la*

*generación de trabajo digno y estable.*”(Art. 276 de la Constitución 2008). En línea con lo señalado, en el Art. 283 de la Constitución, establece que el sistema económico es:

*“(...) social y solidario; reconoce al ser humano como sujeto y fin, propende a una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado, en armonía con la naturaleza y que tiene por objetivo garantizar la producción y reproducción de las condiciones materiales e inmateriales que posibiliten el buen vivir.”*

Por lo tanto, resulta acertado que entre los objetivos de la política económica, el Art. 284 de la Constitución, hayan incluido los objetivos de *“(...) asegurar una adecuada distribución del ingreso y la riqueza nacional (...)”* y *“(...) propiciar el intercambio justo y complementario de bienes y servicios en mercados transparentes y eficientes.”* (Art. 284 de la Constitución 2008).

Por lo tanto, a través de las normas citadas, se concluye que el *Régimen de Desarrollo* se presenta como un conjunto de sistemas, que en materia económica, definen en gran medida el espíritu y finalidades de la Constitución actual, que se traducen, en la realización del Buen Vivir y la Planificación del Desarrollo del país en concordancia con el ejercicio de los derechos, la consecución de la equidad social y territorial y la obtención de un sistema económico, solidario, justo y productivo en el que los beneficios del desarrollo así como los medios de producción se distribuyan de forma igualitaria entre todos los ciudadanos.

#### **4.1.1 Principios del Derecho Tributario en la Constitución de 2008**

El artículo 300 de la Constitución de 2008 elimina los principios de igualdad y de proporcionalidad e incorpora los siguientes principios tributarios: *progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.*(Art. 300 Constitución 2008). A pesar que la Carta Magna elimina estos dos principios de su texto constitucional,

incorpora principios que constan en el Código Tributario, de tal manera que se materializa el hecho que los principios siempre están interrelacionados, así el principio de generalidad se relaciona con el principio de igualdad, que a su vez se corresponde con el principio de equidad y con el principio de progresividad. Lo que implica que los principios tributarios a pesar de no figurar en su totalidad en la Constitución, se encuentran vinculados unos con otros, razón por la que están implícitos en los textos legales.

Sin perjuicio del apareamiento de principios nuevos que se configuran por el cambio constante de la sociedad, que obliga a la legislación a modificar el fundamento filosófico que constituyen los principios normativos, resultando en el apareamiento de principios como la solidaridad, que en materia tributaria implica la aptitud de los contribuyentes a aportar de forma equitativa con sus tributos para el mejoramiento de las condiciones de vida la colectividad. En la legislación ecuatoriana, este principio figura tácitamente, producto de la interrelación de las directrices ontológicas denominadas principios tributarios.

Producto de esta interrelación, en la Constitución actual, se priorizan los impuestos directos y progresivos ya que se busca mantener la noción del tributo como parte de la política tributaria, basada en la equidad y justicia social, concentrando el enfoque en la promoción de la redistribución y en la estimulación del empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

Conforme lo analizado en el Capítulo I de este trabajo, los principios tributarios son la esencia del ordenamiento normativo, así respecto a los principios del régimen tributario que recoge la Constitución actual, de acuerdo con Egas, P. (2013, pp.1-24), es posible clasificarlos en dos grupos: i) principios materiales, porque afectan a la obligación tributaria y; ii) principios relacionados con la gestión tributaria o técnicos de aplicación.

En el primer grupo, se ubican a los principios de generalidad, progresividad, equidad, irretroactividad e inclusive legalidad a pesar que éste

último se desarrolla de manera independiente en el artículo 301 de la actual Constitución.

Dentro del segundo grupo se pueden incluir los principios de eficiencia, simplicidad administrativa, transparencia y suficiencia recaudatoria. Cabe anotar que el artículo 73 del Código Tributario de alguna manera mencionaba ya estos principios, al indicar que la administración tributaria se desarrollará “...con arreglo a los principios de simplificación, celeridad y eficacia.” En tal virtud, en la actual Constitución dichos principios han adquirido un rango constitucional del que anteriormente carecían.

## 4.2 Progresividad del Impuesto

Conforme lo señalado por Martul, P. En Amatucci, A. (2001, p.355), el impuesto se constituye como objeto del intervencionismo del Estado, por lo que derivan efectos jurídicos y económicos. “*El impuesto, como medio de intervención económica y social (...) no es un elemento privativo del Estado (...)*” Martul, P. (2001, p.355), es decir, que el intervencionismo del Estado debe estar encaminado a propender un punto de equilibrio entre los fines económicos y jurídicos del tributo a fin de lograr un impuesto que esté de acuerdo al derecho tributario y no se constituya como una prestación coactiva monetaria de otra clase. Lo anotado evidencia que el Estado utiliza los “*(...) impuestos para intervenir en la economía privada, pero con los impuestos, se pueden cumplir otras metas no estrictamente económicas, como las políticas, sociales, culturales, etc.*” Martul, P. En Amatucci, A. (2001, p.356).

Realizando un análisis respecto de los criterios estudiados, es posible determinar que la descripción de la finalidad extrafiscal del impuesto guarda relación con la potestad tributaria del Estado, misma que se analizó ampliamente a lo largo del Capítulo I de este trabajo, así la finalidad política que describe Martul, P. En Amatucci, A. (2001, p.356), se ve asociada con la capacidad contributiva, lo que implica que quienes más tienen, deben realizar una aportación en mayor medida conforme a sus ingresos, así los principios

constitucionales de equidad y progresividad se aplican en el marco del alcance de la finalidad impositiva, de donde las finalidades extrafiscales de los tributos pueden ser el aumento de la recaudación o retraer la compra de productos determinados o en su defecto desalentar determinadas actividades económicas. De esto y, a criterio de quien presenta este trabajo, se considera que la finalidad extrafiscal de los tributos se define como la voluntad manifiesta del legislador para alcanzar finalidades distintas de la recaudación, que generalmente tienen un carácter social, político o económico. Borrero, En Amatucci, A. (2001, p.358).

#### 4.2.1 Política Fiscal y Tributaria en relación con la progresividad

La política fiscal, conforme lo definido por Vallejo, S. (2009, p.3), “(...) es la política relacionada con el manejo del presupuesto del Estado, es decir, el gasto público y los ingresos públicos (...)”, por lo tanto, no puede entenderse separada de las finalidades que persigue el Régimen de Desarrollo. Por el contrario, la Constitución actual considera la política fiscal como un instrumento esencial para conseguirlos, disponiendo en la Carta Magna los objetivos específicos de la política fiscal:

- “1. El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos.
2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados.
3. La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.”(Art. 285 de la Constitución 2008).

El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos como objetivo de la política fiscal, es la principal función de los ingresos públicos (tributos, ingresos petroleros, etc.).

En materia impositiva, guarda relación con la esencia de los tributos, entendidos como prestaciones obligatorias que el Estado en ejercicio de su poder de imperio, exige a los particulares, una vez configurado el hecho

generador señalado en la Ley, para obtener recursos, ingresos, que le permitan cumplir con los objetivos inherentes a su naturaleza, por ejemplo, la prestación de servicios públicos. De este objetivo se deduce la finalidad recaudadora o fiscal, como generalmente se la conoce, que justifica la existencia de los tributos, que se complementa con la parte final del artículo 286 ibídem que dice “(...) *los egresos permanentes se financiarán con ingresos permanentes (...)*”(Art. 286 de la Constitución 2008), siendo los tributos ingresos permanentes por antonomasia.

La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados y la generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables, se relacionan directamente con el segundo inciso del artículo 300 de la actual Constitución, que otorga a la política tributaria la función de promover la redistribución y estimular el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

El criterio de distribución del ingreso parte de un concepto que, en materia tributaria, estaba contemplado en la Constitución de 1998, en su Art. 30 se mencionaba:

*“La propiedad, en cualquiera de sus formas y mientras cumpla su función social, constituye un derecho que el Estado reconocerá y garantizará para la organización de la economía. Deberá procurar el incremento y la redistribución del ingreso, y permitir el acceso de la población a los beneficios de la riqueza y el desarrollo”.*(Art. 30 de la Constitución 1998).

Con ello, se verifica que el concepto de distribución estaba contemplado en la anterior Constitución, a pesar que en la actual Constitución se le da una mayor relevancia. Al respecto, conviene recordar que, de acuerdo con la Constitución actual, uno de los objetivos del régimen de desarrollo es construir un sistema económico basado en la distribución igualitaria de los beneficios del

desarrollo por medio de una política económica que persigue asegurar una adecuada distribución del ingreso y la riqueza nacional.

En el mismo sentido, el numeral 5 del artículo 3 de la Constitución actual indica que uno de los deberes primordiales del Estado es:

*“(...) planificar el desarrollo nacional, erradicar la pobreza, promover el desarrollo sustentable y la redistribución equitativa de los recursos y la riqueza, para acceder al buen vivir”, y el numeral 3 del artículo 85 ibidem dice: “El Estado garantizará la distribución equitativa y solidaria del presupuesto para la ejecución de las políticas públicas y la prestación de bienes y servicios públicos”.*

En todo caso, se ratifica la afirmación realizada en el Capítulo I, sobre el tributos. Esto es que los tributos son instrumentos de política económica que coadyuvan para conseguir las finalidades recaudatorias del estado, sin perjuicio del apareamiento de principios intrínsecos como la solidaridad tributaria, de donde a pesar de los fines clásicos recaudatorios de los tributos, se persigue mejorar las condiciones sociales, culturales, educativas y dignas de la sociedad a través del ánimo de contribuir con el pago de tributos, por representar un beneficio colectivo.

Por otra parte, existen varias normas que tienden a conseguir una finalidad que va más allá de la recaudación, siendo la más representativa el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. Esta norma busca regular y fomentar las actividades productivas en el Ecuador, según los parámetros, límites y condiciones que en dicho código y su normativa secundaria se establecen, para lo cual se crean diversos incentivos de carácter tributario, como es la exoneración del impuesto a la renta por 5 años para actividades productivas que cumplan los parámetros que establece el Código o la rebaja de 3 puntos en la tarifa del Impuesto a la Renta. Así, mediante incentivos tributarios, se pretende conseguir objetivos de política económica como son, transformar la matriz productiva, impulsar el desarrollo de

determinados sectores económicos que se consideran prioritarios, generar empleo de calidad, incentivar la inversión, entre otros.

#### 4.2.2 Finalidad Fiscal del Impuesto

Del análisis general de la política fiscal que antecede, se desprende que existe una finalidad netamente recaudatoria, por cuanto la renta es un clásico ejemplo del impuesto que persigue la recaudación y, los ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, al ser parte del impuesto a la renta, se configura como un impuesto clásico con fines recaudatorios, sin perjuicio que el impuesto objeto de análisis guarde relación con la finalidad general del sistema impositivo ecuatoriano, esto es la redistribución de la riqueza conforme el inciso final del Art. 300 de la Constitución, *“La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.”* Así, *“los acrecimientos patrimoniales de personas naturales o sociedades provenientes de herencias, legados y donaciones”* (Art. 54 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno), se constituyen como una herramienta que posibilita el manejo efectivo de los acrecimientos que provienen de fuentes a título gratuito.

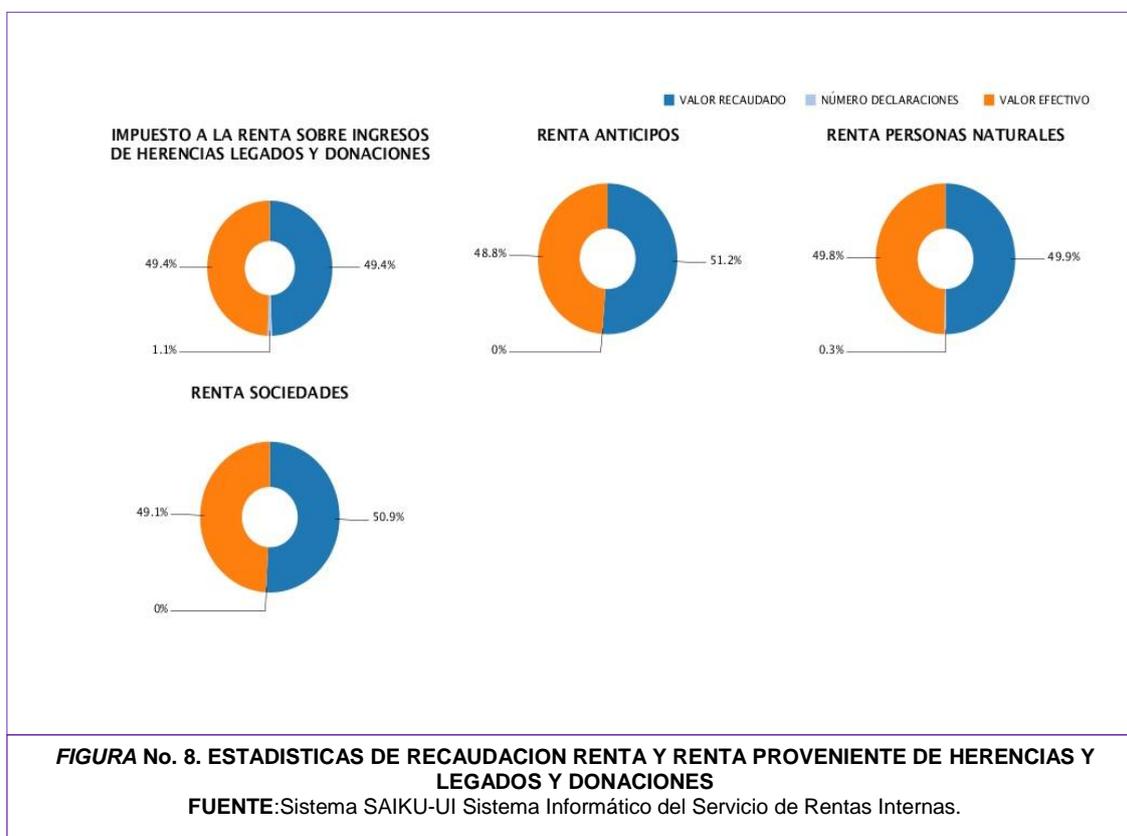
El impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, que tiene un tratamiento diferenciado tanto en la declaración como en la determinación, por lo cual el Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno le da un tratamiento de impuesto diferente al de la renta. Sin perjuicio de ello, el impuesto a la renta proveniente de herencias, legados y donaciones además de perseguir el fin recaudatorio de toda imposición, se ha convertido en un impuesto de control, ya que mediante la declaración por parte del sujeto pasivo, la Administración Tributaria, es capaz de conocer los acrecimientos patrimoniales de los contribuyentes.

Lo anotado, se evidencia en las estadísticas de recaudación donde se verifica que el impuesto materia de análisis no representa valores significativos en la recaudación global, respecto al Impuesto a la Renta en personales naturales y sociedades, a pesar de estar configurado como un ingresos del impuesto a la renta y, por lo tanto parte de un tributo con finalidad recaudatoria:

**Tabla 13 Estadísticas de Recaudación 2014**

	<b>IMPUESTO A LA RENTA SOBRE INGRESOS PROVENIENTES DE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES</b>	<b>RENDA ANTICIPOS</b>	<b>RENDA PERSONAS NATURALES</b>	<b>RENDA SOCIEDADES</b>
<b>VALOR RECAUDADO</b>	2,775,286.72	369,279,507.65	60,373,771.66	539,048,287.04
<b>NUMERO DE DECLARACIONES</b>	64,124	67,380	403,067	129,779
<b>VALOR EFECTIVO</b>	2,773,033.18	351,394,650.58	60,177,824.77	519,933,698.45

TOMADO DE: Sistema SAIKU-UI Sistema Informático del Servicio de Rentas Internas.



Con ello, se verifica que la finalidad fiscal del impuesto a la renta proveniente de herencias, legados y donaciones es la recaudación, por lo cual el legislador respetando los principios de justicia tributaria y progresividad, ha considerado una tarifa progresiva que obedece a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto.

#### 4.2.3 Evaluación de la Progresividad del Impuesto

De acuerdo a lo analizado en el Fundamento Histórico del Impuesto, estudiado en el Capítulo II, se desprende que el inicial Impuesto a Herencias, se originó con una tarifa fija del 3% sobre los bienes dejados por los dueños de los esclavos, estipulación contemplada en el Art. 8 de la Ley sobre la libertad de los partos, manumisión y abolición de tráfico de esclavos, de 19 de julio de 1821, hasta llegar a la transformación del tributo, contemplando además de las herencias, a los legados y a las donaciones. Finalmente, mediante Ley de fecha 22 de octubre de 1920, se le atribuyó el carácter de progresivo al impuesto, al disponer que la tarifa fija pase a ser considerada de acuerdo a una tarifa variable que se incrementaba de acuerdo a la cuantía del acervo líquido. Es precisamente en este momento de la historia cuando el Impuesto a herencias, legados y donaciones recibe por vez primera el carácter de progresividad, sin perjuicio de la primera codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno que incorpora a las herencias, legados y donaciones como un ingreso más proveniente de la Renta lo que resultó en la concepción del tributo como se lo conoce hasta la actualidad; es decir, Impuesto a la Renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones.

En el análisis constitucional que consta en este capítulo, se concluye que la progresividad es un complemento de la equidad, así la imposición relativa a las herencias, legados y donaciones cumplen con una finalidad netamente recaudatoria, por ser un ingreso del impuesto a la renta, que guarda relación con los principios del sistema impositivo ecuatoriano, contemplados en el Art. 300 de la Constitución. Al establecer la relación de la progresividad con

la equidad, es indiscutible que la capacidad contributiva se ve inmersa en la finalidad de pago igualitario, lo que resulta en la aparición de la tarifa variable, característica de los impuestos progresivos. A través de la aplicación de esta tarifa se ocasiona que los contribuyentes que obtengan una mayor riqueza, tributen en mayor proporción que aquellos que presentan distintas condiciones económicas.

En este sentido, la tarifa del impuesto a la Renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, sin lugar a dudas es progresivo ya que aumenta conforme se incrementa la base imponible, que para el caso concreto es *“(...) 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 (...)”*. Art. 59 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno.

#### 4.2.4 Tabla progresiva del Impuesto

En atención a lo dispuesto en Art. 60 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, *“Para el cálculo del impuesto causado, a la base imponible (...) se aplicarán las tarifas contenidas en la tabla correspondiente de la Ley de Régimen Tributario Interno”*, es decir se aplica la tabla progresiva que figura en el Art. 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Para la aplicación de la tabla progresiva, se establecen criterios de valoración detallados en el Art. 58 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario y estudiados a lo largo del capítulo II de este trabajo. Así, al momento de realizar la declaración a través del Formulario 108, se deberá tomar en cuenta lo siguiente:

- Bienes muebles: Se debe declara de acuerdo al avalúo comercial, desde este punto de vista, la declaración cumple con el principio de

progresividad ya que el avalúo comercial corresponde a la realidad por lo tanto existe un aumento del impuesto causado conforme el aumento del valor patrimonial real del bien. Así mismo, para el caso de vehículos, conforme la ficha técnica del Formulario 108, se debe tomar en cuenta el valor que consta en la matrícula, valoración que está dentro del criterio de realidad económica necesaria para el cumplimiento de la progresividad.

- Bienes inmuebles: La declaración se realiza de acuerdo con el avalúo comercial con que conste en el respectivo catastro municipal. En este criterio de valoración, puede existir una distorsión de la aplicación del principio de progresividad por cuanto en la realidad el avalúo catastral no está actualizado, o en su defecto está sobrevaluado. Dentro del instructivo del Formulario 108, se dispone que el valor será tomado de la ficha catastral o el impuesto predial.
- Acciones y Participaciones: La declaración se realiza en base a un certificado actualizado emitido por la Bolsa de Valores o por un certificado del Representante Legal que contenga el patrimonio, cantidad y porcentaje y conforme la norma “*o de la determinación realizada por la Administración Tributaria*”. (Art. 58 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno). En este supuesto la progresividad se cumple a cabalidad debido a la actualización del certificado de la Bolsa de valores. Sin perjuicio de ello, en la práctica los socios y accionistas de empresas, efectúan una práctica de elusión tributaria, por cuanto transfieren sus bienes propios a favor de la empresa con la finalidad de reducir el impuesto causado del Impuesto a la renta de ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, de tal suerte que el valor a declarar es el valor de la acción y no del bien que realmente es propiedad del socio o accionista.

#### 4.2.5 Proceso de Avalúo Catastral

El proceso de Avalúo catastral está contemplado dentro de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados municipales, conforme lo dispone el Art. 55 literal i) que dispone: *“Elaborar y administrar los catastros inmobiliarios urbanos y rurales,”* mismo que deberá ser actualizado cada dos años, sin perjuicio que para la revalorización se debe hacer un inventario anual.

De acuerdo al Art. 495 del COOTAD, el avalúo de los predios, se establece *“mediante la suma del valor del suelo y, de haberlas, el de las construcciones que se hayan edificado sobre el mismo. Este valor constituye el valor intrínseco, propio o natural del inmueble”*.

Para establecer el avalúo catastral de los bienes se toman en cuenta los elementos siguientes:

- a) *“El valor del suelo, que es el precio unitario de suelo, urbano o rural, determinado por un proceso de comparación con precios unitarios de venta de inmuebles de condiciones similares u homogéneas del mismo sector, multiplicado por la superficie del inmueble;*
- b) *El valor de las edificaciones, que es el precio de las construcciones que se hayan desarrollado con carácter permanente sobre un inmueble, calculado sobre el método de reposición; y,*
- c) *El valor de reposición, que se determina aplicando un proceso que permite la simulación de construcción de la obra que va a ser evaluada, a costos actualizados de construcción, depreciada de forma proporcional al tiempo de vida útil”.* (Art. 495 del COOTAD)

A pesar de las disposiciones legales que se citan anteriormente, en la práctica la revalorización de los bienes inmuebles no se realizan de forma bianual, por el contrario existen predios urbanos y rurales que tienen un avalúo catastral ínfimo, en cuyo caso se estaría frente a una afectación directa a la

progresividad del impuesto por cuanto la declaración genera un impuesto causado inferior o mayor, de acuerdo al caso, resultando en la afectación directa al sentido progresivo del impuesto, así lo demuestra el trabajo investigativo de esta tesis, donde se analizaron varias declaraciones del impuesto a la renta proveniente de herencias, legados y donaciones, que llevaron a concluir que el impuesto a pagar es mucho en la mayoría de los casos es menor debido al avalúo catastral ínfimo que tienen los bienes del causante al momento de su fallecimiento.

## Conclusiones y Recomendaciones

### Conclusiones

El *Régimen de Desarrollo* se presenta como un conjunto de sistemas, que en materia económica, definen en gran medida el espíritu y finalidades de la Constitución actual, que se traducen, en la realización del Buen Vivir y la Planificación del Desarrollo del país en concordancia con el ejercicio de los derechos, la consecución de la equidad social y territorial y la obtención de un sistema económico, solidario, justo y productivo en el que los beneficios del desarrollo así como los medios de producción se distribuyan de forma igualitaria entre todos los ciudadanos. Para la consecución de los fines de redistribución de la riqueza es imperativa la aplicación de la progresividad en los impuestos directos ya que propenden a la recaudación y la finalidad extrafiscal que necesita el Sistema Impositivo para lograr equilibrio. De esto, la progresividad de la renta obedece a los criterios de redistribución que ordena el Régimen de Desarrollo y la Constitución.

Sobre el análisis investigativo realizado se ha llegado a las siguientes conclusiones:

1. El principio de legalidad materializa al Estado de Derecho, constituyéndose en una garantía para el sujeto pasivo que establece el pago de gravámenes contemplados únicamente en la Ley.
2. El principio de reserva de ley establece una limitación a la discrecionalidad de la Administración en detrimento de los contribuyentes. Ya que la reserva de ley garantiza los derechos de los contribuyentes y su propiedad privada, lo que implica que la Administración en aras de cumplir con su finalidad recaudatoria, está obligada al cumplimiento de la ley, lo que resulta en seguridad jurídica para los contribuyentes.
3. Con la expedición de la Constitución de 2008, se eliminan del texto constitucional los principios de igualdad y de proporcionalidad y se incorporan a los principios tributarios de progresividad, eficiencia,

simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, principios que a pesar de no estar en su momento recogidos por la Carta Magna, figuraban en el Código Tributario, con lo cual dichos principios adquieren un rango constitucional que antes carecían, priorizando los impuestos directos y progresivos, manteniendo la noción del tributo como parte de la política tributaria.

4. El concepto de justicia está íntimamente ligado al principio de equidad, de donde la equidad representa el fundamento filosófico y ontológico de la justicia en el terreno de las cargas públicas, cuya finalidad es disminuir las desigualdades para buscar una verdadera justicia social.
5. La renta es un mecanismo de redistribución de la riqueza que tiene una eficacia comprobada, por cuanto constituye un instrumento de medida de la capacidad contributiva que, al tener un método de imposición global permite abarcar de forma óptima todos los ingresos de los contribuyentes.
6. El impuesto a la renta proveniente de ingresos de herencias, legados y donaciones nació como un impuesto proporcional con una tarifa fija, que a lo largo de la historia evolucionó y se convirtió en un impuesto progresivo que finalmente fue catalogado por la Ley de Régimen Tributario Interno como un ingreso del Impuesto a la renta, con lo cual se ratificó su carácter de progresivo con la finalidad de corregir la redistribución de la riqueza a través de la aplicación de equidad y de la capacidad contributiva.
7. Existe una diferencia pronunciada entre la Renta y el Impuesto a la renta proveniente de ingresos de herencias, legados y donaciones por lo cual tanto la Ley de Régimen Tributario Interno como el Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen le otorga un tratamiento distinto, al punto que el Reglamento considera al Impuesto como un impuesto materia del estudio, como único y distinto de la renta.
8. El proceso de determinación del impuesto a la renta proveniente de ingresos de herencias, legados y donaciones requiere obligatoriamente

la asistencia de funcionarios del Servicio de Rentas Internas, por lo cual en realidad no existe una determinación netamente pasiva; por el contrario es una determinación mixta.

9. El principio de Reserva de Ley contemplado en el Art. 4 del Código Tributario establece que la base imponible, los sujetos, la cuantía, las exenciones y deducciones deben constar en la Ley Tributaria. En el caso del impuesto objeto de análisis, las deducciones constan en el Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo cual existe inobservancia al principio de legalidad. Hecho que ratifica el tratamiento diferenciado que se le da al impuesto a la renta y al impuesto a la renta de ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones.
10. Los procesos de determinación que se aplican a la renta son los mismos que se aplican a la renta proveniente de ingresos de herencias, legados y donaciones, con la diferenciación en el tratamiento de determinación pasiva porque el impuesto que se analiza es único y de naturaleza diferente al de la renta.
11. El impuesto cumple ampliamente con los supuestos de progresividad ya que al ser parte de la renta se configura como un impuesto directo que opera en atención a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, con la finalidad de alcanzar la equidad tributaria a través de una tabla progresiva que grava con una tasa porcentual diferenciada los distintos ingresos, de tal manera que a mayores ingresos, mayor será la tasa porcentual del impuesto.
12. A pesar de la existencia de una tarifa variable progresiva los criterios de valoración para el cálculo del impuesto causado en ciertos casos, se ven tergiversados por la falta de actualización de los avalúos catastrales, lo que impide que la progresividad sea aplicada de acuerdo a la realidad económica del contribuyente.
13. Finalmente, el impuesto a la renta proveniente de ingresos de herencias, legados y donaciones es un impuesto único, de naturaleza jurídica distinta al impuesto a la renta, que obedece a criterios de valoración

distinta, determinación diferenciada que comparte únicamente el criterio de progresividad por tener una tarifa variable que puede ser objeto de tergiversación por la falta de actualización de los avalúos catastrales.

## **Recomendaciones**

Sobre el análisis investigativo realizado se recomienda lo siguiente:

1. La determinación del impuesto a la renta proveniente de ingresos de herencias, legados y donaciones debería ser realizada únicamente por el sujeto pasivo, por lo cual se recomienda la unificación del Formulario 108 y el Anexo al Formulario 108 a fin de dar cumplimiento al principio de legalidad, ya que la norma no prevé que la Administración tributaria realice un control anterior a la declaración del contribuyente.
2. Con la finalidad que la recomendación del numeral 1 pueda ser cumplida a cabalidad, se recomienda la suscripción de un convenio interinstitucional entre el Servicio de Rentas Internas y el Registro Civil, Registro Mercantil, Registro de la Propiedad y Consejo de la Judicatura, a fin de que exista intercambio de información entre estas dependencias para lograr determinar y verificar los valores que componen la declaración del sujeto pasivo del tributo.
3. Se recomienda que los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales realicen un control más severo del cumplimiento de los plazos para inventarios de actualización de los avalúos catastrales, a fin de lograr que los bienes inmuebles tengan una valoración económica que se acerque a la realidad económica, con lo cual se evitaría la vulneración de la progresividad al aplicar la tarifa conforme un avalúo irreal.
4. Finalmente, se pone en consideración del órgano legislativo competente, realizar una reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno a fin de darle al impuesto a la renta proveniente de ingresos herencias, legados y donaciones, el tratamiento que le corresponde ya que en el presente

análisis se ha determinado que ambos impuestos tienen una naturaleza jurídica distinta, por lo cual la Ley debería realizar la diferenciación del caso y constituir al impuesto a la renta proveniente de ingresos herencias, legados y donaciones como un impuesto independiente de la renta, denominado Impuesto a herencias, legados y donaciones.

## REFERENCIA

- Acosta,A. (2001). “*Breve historia económica del Ecuador*”, (pp.3-9) Quito, Ecuador: Editorial Corporación Editora Nacional.
- Acosta, E. en García, H. (2003). *Principios Jurídicos de la Tributación*. En García, H. (Dir.). *Tratado de Tributación*. (1 ed.). (pp.219-408) Buenos Aires, Argentina: Editorial Astera.
- Alcívar, S. (1976). *Impuesto a la Herencia en el Ecuador*. (2 ed.). (pp. 17-92) Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Alonso, J. (Dir.). (1999). *Diccionario Jurídico Espasa*. (7 ed.). (pp. 335-338, 485-487) Madrid, España: Editorial Espasa Calpe, S.A.
- Bara, R. (2003). *Los principios económicos de la Tributación*. En García, H. (Dir.). *Tratado de Tributación*. (1 ed.). (pp.21-80) Buenos Aires, Argentina: Editorial Astera.
- Bochado, J. *Derecho Tributario Sustantivo o Material*. En García, H. (2003). *Principios Jurídicos de la Tributación*. En García, H. (Dir.). *Tratado de Tributación*. (1 ed.). (pp.165-180) Buenos Aires, Argentina: Editorial Astera.
- Boletín Tributario No. 8 de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Morón. Instituto de Investigaciones Tributarias (IDEIT). (2011) *Vinculaciones entre las ramas del derecho y la actividad financiera del Estado*. Recuperado el 31 de enero de 2014 de: <http://www.unimoron.edu.ar/Portals/0/PDF/doc-economicas-bolTrib-8.pdf>
- Bonfante, P. (1965). *Instituciones de Derecho Romano*. (3 ed.). (pp. 553-592) Madrid, España: Editorial Instituto Editorial REUS.
- Bossano, G. (1973). *Manual de Derecho Sucesorio*. (1 ed.). (pp.1-294) Quito, Ecuador: Editorial Universidad Central del Ecuador.

- Casás, J. (2003). *Principios Jurídicos de la Tributación*. En García, H. (Dir.). *Tratado de Tributación*. (1 ed.). (pp.219-408) Buenos Aires, Argentina: Editorial Astera.
- Casás, J. (2011). *Los Principios Constitucionales del Sistema Tributario*. En Plazas, M. (coord.). (2011). *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*.(1 ed.). (pp.5-23) Bogotá, Colombia: Editorial Temis.
- Codificación del Código Civil. (2005). Quito, Ecuador: Registro Oficial Suplemento No. 46 de 24 de junio de 2005.
- Codificación del Código Tributario. (2005). Quito, Ecuador: Registro Oficial Suplemento No. 38 de 14 de junio de 2005.
- Código Orgánico de la Niñez y Adolescencia. (2003). Quito, Ecuador: Registro Oficial 737 de 03 de enero de 2003.
- Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones. (2010). Quito, Ecuador: Registro Oficial Suplemento No. 351 de 29 de diciembre de 2010.
- Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización. (2010). Quito, Ecuador: Registro Oficial Suplemento No. 303 de 19 de octubre de 2010.
- Constitución de la República Argentina (1994). Buenos Aires, Argentina: Publicada el 22 de agosto de 1994.
- Constitución de la República del Ecuador. (2008). Quito, Ecuador: Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.
- Constitución Política de República del Ecuador (1998). Quito, Ecuador: Registro Oficial No. 1 de 11 de agosto de 1998.
- De la Garza, S. (1983). *Derecho Financiero Mexicano*. (1 ed.). (pp.101-184) México D.F., México: Editorial Porrúa S.A.

Decreto Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. (2011). Quito, Ecuador: Registro Oficial Suplemento No. 583 de 24 de noviembre de 2005.

Egas, P. (2013). *El Principio de Equidad Tributaria en el Ecuador*. Recuperado el 15 de febrero de 2014 de: <http://www.iedt.org.ec/images/jornadasec/1.pdf>

Fernández, G. y Lara, C., (1948). “*Los Shocks Exógenos y el Crecimiento Económico del Ecuador*”, (pp.7-48) Quito, Ecuador: Editorial Banco Central de Ecuador.

Fernández, G. y Lara, C., en Arias, D., Buenaño, E., Oliva, N. y Ramírez, J. (1999). *Historia del Sistema Tributario Ecuatoriano 1950-1999*. Recuperado el 21 de enero de 2014 de: [https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/file.php/43/fiscalidadphp/f2\\_1/f2\\_1archivos/pdf/F2.4.pdf](https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/file.php/43/fiscalidadphp/f2_1/f2_1archivos/pdf/F2.4.pdf)

García, C. (2009). *La Doctrina del Principio de Solidaridad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano*. Recuperado el 02 de febrero de 2014 de: [http://www.derecho.usmp.edu.pe/cet/doctrina/11/La\\_Doctrina\\_del\\_Principio\\_de\\_Solidaridad\\_CGarc.pdf](http://www.derecho.usmp.edu.pe/cet/doctrina/11/La_Doctrina_del_Principio_de_Solidaridad_CGarc.pdf)

García, C. (2011). *La concepción actual de los Principios Tributarios*. En Yacolca, D. y Bravo, J. (eds.). (2011) *Derecho Tributario Tópicos Contemporáneos*. (1 ed.). (pp.101-166) Sao Paulo, Brasil: Editorial Giley.

García, C. en Yacolca, D. y Bravo, J. (eds.). (2011). *Los Principios Constitucionales del Sistema Tributario*. En Plazas, M. (coord.). (2011). *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*.(1 ed.). (pp.5-23) Bogotá, Colombia: Editorial Temis.

Giardina en Queralt, J., Lozano, C. y Tejerizo, J. (2008). *Derecho Tributario*. (13era ed.). (pp.56-60) Navarra, España: Editorial Aranzadi S.A.

- Giuliani, C. (1984). *Derecho Financiero*. (3ra ed.). (pp. 198-201) Buenos Aires, Argentina: Editorial Despalma.
- Goldschmid, W. en Casás, O. (2003). *Principios Jurídicos de la Tributación*. En García, H. (dir.). *Tratado de Tributación*. (1 ed.). (pp.219-408) Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. (3 ed.). (pp.50-173) Buenos Aires, Argentina: Editorial Abelardo Perrot.
- Lejeune, E. en García, H. (2003). *Principios Jurídicos de la Tributación*. En García, H. (dir.). *Tratado de Tributación*. (1 ed.). (pp.219-408) Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea.
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. (2004). Quito, Ecuador: Registro Oficial Suplemento No. 463 de 17 de noviembre de 2004.
- Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. (2007). Quito, Ecuador: Registro Oficial Suplemento No. 242 de 29 de diciembre de 2005.
- Martul, P. (2001). *Los fines Extrafiscales del Impuesto*. En Amatucci, A. (dir.). *Tratado de Derecho Tributario*. (1 ed.). (pp.355-385) Bogotá, Colombia: Editorial Temis.
- Micheli en Spisso, R. (2003). *El poder Tributario y su distribución*. En García, H. (dir.). *Tratado de Tributación*. (1 ed.). (pp.1-24) Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea.
- Newmark, F. (2001). *Problemas de progresividad dentro de una fiscalidad racional*. En Valdés, R. (2001). *Curso de Derecho Tributario*. (1 ed.). (p.136) Buenos Aires, Argentina: Editorial Temis.
- Página Web del Servicio de Rentas Internas. (2014). *Sistema SAUKU-IU*. Recuperado el 16 de febrero de 2014 de: <https://declaraciones.sri.gob.ec/saiku-ui/>

- Patiño, R. (2004). *Sistema Tributario Ecuatoriano*. (1 ed.). (pp.21-28) Loja, Ecuador: Editorial UTPL.
- Patiño, R. y Pozo, T. (1996). *Léxico Jurídico Tributario*. (1 ed.). (p.149) Quito, Ecuador: Editorial Corporación Latinoamericana para el desarrollo.
- Perelman, C. en Casás, O. (2003). *Principios Jurídicos de la Tributación*. En García, H. (dir.). *Tratado de Tributación*. (1 ed.). (pp.219-408) Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea.
- Queralt, J. (2001). *La Potestad Tributaria*. En Amatucci, A. (dir.). (2001). *Tratado de Derecho Tributario*.(1 ed.). (pp.141-157) Bogotá, Colombia: Editorial Temis.
- Queralt, J., Lozano, C. y Poveda, F. (2008). *Derecho Tributario*. (13era ed.). (pp.56-60) Navarra, España: Editorial Aranzadi S.A.
- Queralt, J., Lozano, C. y Tejerizo, J. (2008). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. (19na ed.). (pp.110-137) Madrid, España: Editorial TECNOS (Grupo Anaya S.A.)
- Ramírez, C. (2011). *Derecho Sucesorio. Instituciones y Acciones*. (1 ed.). (pp.1-377) Loja, Ecuador: Editorial Industria Gráfica Amazonas.
- Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. (2010). Quito, Ecuador: Registro Oficial Suplemento No. 374 de 08 de junio de 2010.
- Sainz de Bujanda, F. (1967). *Hacienda y Derecho. Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo*. (1ra ed.). (pp.423-431) Madrid, España: Editorial Instituto de Estudios Políticos.
- Salcedo, R. y Llanes, A. (2011). *Principios Tributarios de Rango Constitucional: Principio de Reserva de Ley y de Irretroactividad*. En Plazas, M. (coord.). (2011). *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*.(1 ed.). (pp.163-203) Bogotá, Colombia: Editorial Temis.

- Salgado, F. (2002). *Instituciones del Derecho Civil. Sucesión por causa de muerte*. (1 ed.). (pp. 9-88) Quito, Ecuador: Editorial Letra mía.
- Sánchez, S. en Spisso, R. (2003). *El poder Tributario y su distribución*. En García, H. (dir.). *Tratado de Tributación*. (1 ed.). (pp.1-24) Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea.
- Smith, A. (2003). *La riqueza de las Naciones*. En Casás, J. (2003). *Principios Jurídicos de la Tributación*. En García, H. (dir.). *Tratado de Tributación*. (1 ed.). (pp.219-408) Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea
- Soler, O. (2008). *Derecho Tributario*. (3 ed.). (pp.135-195) Buenos Aires, Argentina: Editorial La Ley
- Spisso, R. (2003). *El poder Tributario y su distribución*. En García, H. (dir.). *Tratado de Tributación*. (1 ed.). (pp.1-24) Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea.
- Tamagno, R. En Casás, J. (2003). *Principios Jurídicos de la Tributación*. En García, H. (dir.). *Tratado de Tributación*. (1 ed.). (p. 312) Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea.
- Valdés, R. (2004). *Instituciones del Derecho Tributario*. (1 ed.). (p.379) Buenos Aires, Argentina: Editorial Despalma.
- Vallejo, S. (2009). *Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador*. (pp.3-17) Quito, Ecuador: Editorial Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.
- Villegas, H. (1987). *Curso de Finanzas, Derecho Tributario*. (1 ed.). (pp. 75-89) Buenos Aires, Argentina: Editorial Despalma.
- Yacobucci, G. en Casás, O. (2003). *Principios Jurídicos de la Tributación*. En García, H. (dir.). *Tratado de Tributación*. (1 ed.). (pp.219-408) Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea.

## **ANEXOS**

## ANEXO 1

### LEY DE 19 DE JULIO SOBRE LA LIBERTAD DE LOS PARTOS, MANUMISIÓN Y ABOLICIÓN DEL TRÁFICO DE ESCLAVOS.

El Congreso General de Colombia, considerando: 1. – Que el último congreso de Venezuela encomendó muy vivamente al de Colombia que tomase en consideración la suerte de los esclavos que existen en el territorio de la República. 2.- Que siendo los principios eternos de la razón, de la justicia y de la más sana política, no sino trata de aliviar en todas las clases a la humanidad degradada y afligida. 3.- En fin, que un objetivo de tan grande trascendencia para la República, se debe realizar extinguiendo gradualmente, la esclavitud; de modo que, sin comprometer la tranquilidad pública ni vulnerar los derechos que verdaderamente los propietarios, se consiga el que dentro de un corto número de años, sean libres de todos los habitantes de Colombia, decreta lo siguiente: Artículo 1.- Serán libres los hijos de las esclavas que nazcan desde el día de la publicación de esta Ley en las capitales de provincia, y como tales ese inscribirán sus nombres en los registros cívicos de las Municipalidades y en los libros parroquiales. Artículo 2.- Los dueños de esclavas tendrán la obligación precisa de educar, vestir y alimentar a los hijos de éstas que nazcan desde el día de la publicación de la Ley, pero en ellos en recompensa, deberán indemnizar a los amos de sus obras y servicios que los prestarán hasta la edad de diez y ocho años cumplidos. Artículo 3.- Si antes de cumplir la mayoría de edad señalada quisieran los padres, los parientes u otros extraños sacar al niño o joven, hijos de las esclavas del poder del amo de su madre, pagarán a éste lo que regule justo los alimentos que le ha suministrado, lo que se verificará por un avenimiento particular, o por el prudente arbitrio del Juez. Artículo 4.- Cuando llegue de que pode haber cumplido los diez y ocho años salgan los jóvenes del poder de los amos de sus madres, será una obligación de éstos informar a la Junta de que se habrá después sobre su conducta y procedimientos de los expresados jóvenes, a fin de que promueva con el Gobierno el que se les destine a oficios y profesiones útiles. Artículo 5.-

Ningunos esclavos podrán venderse para afuera de la Provincia en que se hallen, separándose los hijos de los padres; esta prohibición sólo subsistirá hasta que los hijos lleguen a los años de pubertad. Artículo 6.- Se prohíbe absolutamente la venta de esclavos para afuera del territorio de Colombia, lo mismo que su extracción con igual objeto de venta. Cualquiera que infrinja esta disposición estará obligado a restituir dentro de cuatro meses los esclavos extraídos, los que por el mismo hecho quedarán libres. En caso no verificarse la restitución, el infractor pagará la multa de 500 pesos por cada esclavo, los que fondos de manumisión. Artículo 7.- Se prohíbe la introducción de los esclavos de cualquiera manera que se haga; prohibiéndose asimismo que ninguno pueda traer como sirviente doméstico más de un esclavo, el cual no podrá enajenarse en el país, y a su arribo a los puertos de Colombia se hará entender al introductor la obligación de reexportarlos en que queda constituido, dando para ellos las seguridades convenientes. Los esclavos introducidos contra la prohibición de este Ley serán por el mismo hecho libres. Artículo 8.- Se establecerá un fondo [ara la manumisión de esclavos compuesto: 1.- De un 3% con que se grava para tan piadoso el quinto de los bienes de los que mueren, dejando descendientes legítimos; 2.- De un 3% con que también se grava el tercio de los bienes de los que mueren dejando ascendentes legítimos; 3.- Del 3% del total de los bienes de aquellos que mueren dejando herederos colaterales; 4.- En fin, del 10% que pagará el total de los bienes de los que mueren dejando herederos extraños. Artículo 9.- Para coleccionar estos fondos, se establecerá en cada cabecera de Cantón una Junta llamada Manumisión compuesta del Primer Juez del Lugar, del Vicario foráneo eclesiástico, si lo hubiere, y por su falta del Cura, de los vecinos y un tesorero de responsabilidad los que nombrarán el Gobernador de la Provincia. Artículo 10.- Formadas las Juntas elegirán un comisionado en cada parroquia para que llevando listas de los que mueran y de las herencias que dejan, se cobre con la mayor brevedad y exactitud del impuesto de manumisión de esclavos que se hará cargo el Tesorero con la debida cuenta y razón para darla a su tiempo a quien corresponda. Artículo 11.- Los tesoreros de los fondos de manumisión presentarán anualmente sus cuentas a los Ministros principales del tesoro de la

Provincia; en donde no los haya, los verificará a los Ministros principales de las más inmediatas; pero, las fenecerá el Gobernado de la Provincia en donde tuvieren su origen. Artículo 12.- Anualmente, en los días 25, 26, y 27 de Diciembre destinados a las fiestas nacionales, la junta de manumisión de cada distrito, libertará los esclavos que pueda con los fondos existentes. Su valor se satisfará a los amos a justa *tasación de perito*, escogiéndose para la manumisión los más honrados e industriosos. Artículo 13.- Cuando haya esclavos en el cantón o provincia, los fondos se distribuirán por el Jefe del departamento a la manumisión de los esclavos de otras provincias. Si no hubiere en todo el Departamento, el Presidente de la República designará los esclavos que deben manumitirse con aquellos fondos. Artículo 14.- *La contribución de que habla el artículo 8 quedará abolida por el mismo hecho de que se extinga la esclavitud en todo el territorio de la República;* y ninguna podrá aplicar a otro destino la menor porción de su producto. Artículo 15.- Se declara perpetua e irrevocable libres a todos los esclavos y partos de esclavas que habiendo obtenido su libertad en fuerza de leyes y decretos de los diferentes gobiernos republicanos, fueren después reducidos nuevamente a la esclavitud por el gobierno español. Los jueces respectivos declararán la libertad, acreditándose debidamente. Comuníquese al Poder Ejecutivo para su publicación y cumplimiento. Palacio del Congreso general de Colombia a 19 de julio de 1821, 11. El Presidente del Congreso, José Manuel Restrepo. El Diputado Secretario Francisco Soto. El Secretario Diputado, Miguel Santamaría. Palacio de Colombia en el Rosario de Cúcuta a 21 de julio de 1821, 11. Publíquese y ejecútese en esta Villa, y para que se haga lo mismo en todos los pueblos de la República, comuníquese a los vicepresidentes de los departamentos.

Castillo.- Por S.E.

## ANEXO 2

## FORMULARIO 108

SR		DECLARACION DEL IMPUESTO A LA RENTA SOBRE INGRESOS PROVENIENTES DE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES			No. 000000000			
FORMULARIO 108 RESOLUCION N° 0604		100 IDENTIFICACION DE LA DECLARACION						
<b>IMPORTANTE: SIRVASE LEER INSTRUCCIONES AL REVERSO</b>		901	MES	902	AÑO	904	N° FORMULARIO QUE SE RECTIFICA	
		905					N° RESOLUCION RECTIFICATORIA	
<b>200 IDENTIFICACION DE LAS PARTES</b>								
<b>IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE (HEREDERO, LEGATARIO O DONATARIO)</b>								
201	RUC, CEDULA DE CIUDADANIA O PASAPORTE	202	RAZON SOCIAL, DENOMINACION O APELLIDOS Y NOMBRES COMPLETOS			203	CIUDAD	
204	PARROQUIA	205	CALLE PRINCIPAL	206	NUMERO	207	INTERSECCION	
							208	TELEFONO
<b>IDENTIFICACION DEL REPRESENTANTE LEGAL DEL CONTRIBUYENTE ( tutor, curador o apoderado)</b>								
209	CEDULA DE CIUDADANIA O PASAPORTE	210	APELLIDOS Y NOMBRES COMPLETOS			211	CIUDAD	
212	PARROQUIA	213	CALLE PRINCIPAL	214	NUMERO	215	INTERSECCION	
							216	TELEFONO
<b>IDENTIFICACION DEL CAUSANTE Y DE LA SUCESION</b>								
217	RUC, CEDULA DE CIUDADANIA O PASAPORTE (CAUSANTE)	218	APELLIDOS Y NOMBRES COMPLETOS (CAUSANTE)					
219	ESTADO CIVIL	220	No. HEREDEROS	221	No. LEGATARIOS	222	TESTAMENTO	
						1	SI	
						2	NO	
224	FECHA DE FALLECIMIENTO DD/MM/AA	225	FECHA DE OTORGAMIENTO DEL TESTAMENTO DD/MM/AA			226	NOTARIA	
							No.	
227	RUC (SUCESION INDIVISA)	228	DENOMINACION (SUCESION INDIVISA)			CANTON		
<b>IDENTIFICACION DEL DONANTE Y DE LA DONACION</b>								
230	RUC, CEDULA DE CIUDADANIA O PASAPORTE	231	RAZON SOCIAL, DENOMINACION O APELLIDOS Y NOMBRES COMPLETOS			232	CIUDAD	
233	PARROQUIA	234	CALLE PRINCIPAL	235	NUMERO	236	INTERSECCION	
							237	TELEFONO
238	ESTADO CIVIL	239	No. DONATARIOS	240	No. DONANTES	241	NOTARIA	
							No.	
242	FECHA DE ESCRITURA DD/MM/AA	243	CODIGO TIPO DE ACTO			244	CANTON	
<b>300 INGRESOS Y EGRESOS</b>								
DESCRIPCION		NUMERO	PATRIMONIO NETO		VALOR DE LA PORCION			
NEGOCIOS UNIPERSONALES		311	321		331			
				AVALUO COMERCIAL TOTAL				
BIENES INMUEBLES		312	322		332			
VEHICULOS		313	323		333			
MENAJE DE HOGAR, OBRAS DE ARTE Y JOYAS				324	334			
DINERO EN EFECTIVO				325	335			
ACREENCIAS FINANCIERAS Y CIVILES		314	326		336			
ACCIONES, PARTICIPACIONES, DERECHOS Y TITULOS VALORES		315	327		337			
OTROS NO ESPECIFICADOS		316	328		338			
				SUBTOTAL SUMAR 331 AL 338		399		
<b>400 DEDUCIBLES (SOLO PARA HERENCIAS)</b>								
TIPO		TOTAL PAGO O GASTO		MONTO ASUMIDO				
GASTOS ULTIMA ENFERMEDAD NO CUBIERTOS POR SEGUROS		411			421			
GASTOS FUNERALES NO CUBIERTOS POR SEGUROS		412			422			
TRIBUTOS PENDIENTES DE PAGO DEL CAUSANTE CUBIERTO POR HEREDEROS (EXCLUYE NEGOCIOS UNIPERSONALES)		413			423			
DEUDAS HEREDITARIAS Y GASTOS DE SUCESION (EXCLUYE DEUDAS PENDIENTES EN NEGOCIOS UNIPERSONALES)		414			424			
DERECHOS DE ALBACEA		401	RUC DEL ALBACEA		425			
				SUBTOTAL SUMAR 421 AL 425		499		
<b>DEDUCIBLES (SOLO PARA DONACIONES)</b>								
Seleccione la deducción correspondiente e incluya el valor respectivo, anule el valor de la deducción no utilizada		DEDUCCION POR DERECHO DE USUFRUCTO (332 * 60%)		497				
		DEDUCCION POR NUDA PROPIEDAD (332 * 40%)		498				
<b>800 CALCULO DEL IMPUESTO</b>								
Declaro que los datos contenidos en esta declaración son verdaderos, por lo que asumo la responsabilidad correspondiente (Artículo 101 de la L.R.T.)		CUOTA O PORCION LIQUIDADA 399-499-497-498		801				
		DEDUCCION LEGAL (VER TABLA REVERSO)		802				
		BASE IMPONIBLE 801-802		803				
		IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO 803 * %		899				
<b>900 VALORES A PAGAR Y FORMA DE PAGO</b>								
PAGO PREVIO				901				
TOTAL IMPUESTO A PAGAR		899	901	902				
INTERESES POR MORA				903				
MULTAS				904				
TOTAL PAGADO		902 + 903 + 904			999			
MEDIANTE CHEQUE, DEBITO BANCARIO, EFECTIVO U OTRAS FORMAS DE PAGO		905	US \$					
MEDIANTE NOTAS DE CREDITO		907	US \$					
<b>DETALLE DE NOTAS DE CREDITO</b>								
908	N/C No	910	N/C No	912	N/C No	914	N/C No	
909	USD	911	USD	913	USD	915	USD	

# ANEXO 3

## ANEXO AL FORMULARIO 108

SRI		ANEXO A DECLARACION DEL IMPUESTO A LA RENTA SOBRE INGRESOS PROVENIENTES DE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES			No.	000000000	
ANEXO FORM 108		IMPORTANTE: SIRVA SE LEER INSTRUCCIONES AL REVERSO			SRI	M.05	207
RESOLUCION No. 0954							
<b>100 IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE Y DEL ANEXO</b>							
311	RAZON SOCIAL, O APELLIDOS Y NOMBRES COMPLETOS	312	RUC, C.I. O PASAPORTE	313	No. DE SERIE DEL FORMULARIO QUE SE ANEXA	314	No. FORMULARIO AL QUE SE ANEXA
<b>INGRESOS PROVENIENTES DE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES</b>							
<b>200 NEGOCIOS UNIPERSONALES</b>							
201	RAZON SOCIAL	202	NO. RUC	203	PATRIMONIO NETO TOTAL	204	CUOTA / PORCION HEREDADA, LEGADA, DONADA
				205		206	VALOR PORCION
				SUBTOTAL		207	
<b>300 INMUEBLES</b>							
301	LOCALIDAD Y PAIS	302	C/CATASTRAL No. PREDIO	303	AVALUO COMERCIAL TOTAL DEL BIEN	304	CUOTA / PORCION HEREDADA, LEGADA, DONADA
				305		306	VALOR PORCION
				SUBTOTAL		307	
<b>400 MUEBLES</b>							
401	TIPO	402	PLACAS	403	AVALUO COMERCIAL TOTAL DEL BIEN	404	CUOTA / PORCION HEREDADA, LEGADA, DONADA
				405		406	VALOR PORCION
				SUBTOTAL		407	
<b>OTROS</b>							
<b>MENAJE DE HOGAR</b>							
481	JOYAS	482	SEMIOBJETOS/GANADO	483	OTROS NO ESPECIFICADOS	484	VALOR PORCION
				485		486	VALOR PORCION
				SUBTOTAL		487	
<b>500 ACRENCIAS FINANCIERAS Y CIVILES</b>							
501	CODIGO DE ACRENCIA	502	NUMERO	503	NOMBRE DE INSTITUCION FINANCIERA O DEUDOR	504	VALOR TOTAL
				505		506	CUOTA / PORCION HEREDADA, LEGADA, DONADA
				507		508	VALOR PORCION
				SUBTOTAL		509	
<b>600 ACCIONES, PARTICIPACIONES, DERECHOS O TITULOS VALORES</b>							
601	CODIGO TIPO	602	NOMBRE DE LA SOCIEDAD O EMISOR	603	RUC	604	NO. DE ACCIONES PARTICIPACIONES
				605		606	VALOR TOTAL
				607		608	CUOTA / PORCION HEREDADA, LEGADA, DONADA
				609		610	VALOR PORCION
				SUBTOTAL		611	
<b>TOTAL BIENES</b>							
				SUBTOTAL		612	
<b>700 GASTOS DE ULTIMA ENFERMEDAD Y FUNERALES</b>							
<b>GASTOS DE ULTIMA ENFERMEDAD</b>							
701	RAZON SOCIAL DEL EMISOR DE LA FACTURA	702	NO. RUC	703	NO. FACTURA	704	MONTO TOTAL PAGADO
				705		706	CUOTA / PORCION ASUMIDA
				707		708	VALOR PORCION ASUMIDA
				SUBTOTAL		709	
<b>800 GASTOS DE FUNERALES</b>							
801	RAZON SOCIAL DEL EMISOR DE LA FACTURA	802	NO. RUC	803	NO. FACTURA	804	MONTO TOTAL PAGADO
				805		806	CUOTA / PORCION ASUMIDA
				807		808	VALOR PORCION ASUMIDA
				SUBTOTAL		809	
<b>900 TRIBUTOS PENDIENTES DE PAGO DEL CAUSANTE</b>							
901	CODIGO DE TRIBUTO	902	PERIODO FISCAL MES	903	AÑO	904	MONTO TOTAL PAGADO
				905		906	CUOTA / PORCION ASUMIDA
				907		908	VALOR PORCION ASUMIDA
				SUBTOTAL		909	
<b>DEUDAS HEREDITARIAS</b>							
909	CODIGO TIPO DE DEUDA	910	NOMBRE DEL ACREEDOR	911	MONTO TOTAL PAGADO	912	CUOTA / PORCION ASUMIDA
				913		914	VALOR PORCION ASUMIDA
				SUBTOTAL		915	
<b>TOTAL DEDUCIBLES</b>							
				SUBTOTAL		916	
<b>TOTAL BIENES</b>							
				SUBTOTAL		917	
<b>TOTAL DEDUCIBLES</b>							
				SUBTOTAL		918	
<b>TOTAL DEDUCIBLE DE LA PORCION ASUMIDA DE HERENCIAS 899-908</b>							
				SUBTOTAL		919	
<b>TOTAL DEDUCIBLE DE LA PORCION ASUMIDA DE DONACIONES</b>							
				SUBTOTAL		920	
<b>CUOTA O PORCION LIQUIDA 699 - 997-998</b>							
				SUBTOTAL		921	
				SUBTOTAL		922	
				SUBTOTAL		923	
				SUBTOTAL		924	
				SUBTOTAL		925	
				SUBTOTAL		926	
				SUBTOTAL		927	
				SUBTOTAL		928	
				SUBTOTAL		929	
				SUBTOTAL		930	
				SUBTOTAL		931	
				SUBTOTAL		932	
				SUBTOTAL		933	
				SUBTOTAL		934	
				SUBTOTAL		935	
				SUBTOTAL		936	
				SUBTOTAL		937	
				SUBTOTAL		938	
				SUBTOTAL		939	
				SUBTOTAL		940	
				SUBTOTAL		941	
				SUBTOTAL		942	
				SUBTOTAL		943	
				SUBTOTAL		944	
				SUBTOTAL		945	
				SUBTOTAL		946	
				SUBTOTAL		947	
				SUBTOTAL		948	
				SUBTOTAL		949	
				SUBTOTAL		950	
				SUBTOTAL		951	
				SUBTOTAL		952	
				SUBTOTAL		953	
				SUBTOTAL		954	
				SUBTOTAL		955	
				SUBTOTAL		956	
				SUBTOTAL		957	
				SUBTOTAL		958	
				SUBTOTAL		959	
				SUBTOTAL		960	
				SUBTOTAL		961	
				SUBTOTAL		962	
				SUBTOTAL		963	
				SUBTOTAL		964	
				SUBTOTAL		965	
				SUBTOTAL		966	
				SUBTOTAL		967	
				SUBTOTAL		968	
				SUBTOTAL		969	
				SUBTOTAL		970	
				SUBTOTAL		971	
				SUBTOTAL		972	
				SUBTOTAL		973	
				SUBTOTAL		974	
				SUBTOTAL		975	
				SUBTOTAL		976	
				SUBTOTAL		977	
				SUBTOTAL		978	
				SUBTOTAL		979	
				SUBTOTAL		980	
				SUBTOTAL		981	
				SUBTOTAL		982	
				SUBTOTAL		983	
				SUBTOTAL		984	
				SUBTOTAL		985	
				SUBTOTAL		986	
				SUBTOTAL		987	
				SUBTOTAL		988	
				SUBTOTAL		989	
				SUBTOTAL		990	
				SUBTOTAL		991	
				SUBTOTAL		992	
				SUBTOTAL		993	
				SUBTOTAL		994	
				SUBTOTAL		995	
				SUBTOTAL		996	
				SUBTOTAL		997	
				SUBTOTAL		998	
				SUBTOTAL		999	
				SUBTOTAL		1000	
				SUBTOTAL		1001	
				SUBTOTAL		1002	
				SUBTOTAL		1003	
				SUBTOTAL		1004	
				SUBTOTAL		1005	
				SUBTOTAL		1006	
				SUBTOTAL		1007	
				SUBTOTAL		1008	
				SUBTOTAL		1009	
				SUBTOTAL		1010	
				SUBTOTAL		1011	
				SUBTOTAL		1012	
				SUBTOTAL		1013	
				SUBTOTAL		1014	
				SUBTOTAL		1015	
				SUBTOTAL		1016	
				SUBTOTAL		1017	
				SUBTOTAL		1018	
				SUBTOTAL		1019	
				SUBTOTAL		1020	
				SUBTOTAL		1021	
				SUBTOTAL		1022	
				SUBTOTAL		1023	
				SUBTOTAL		1024	
				SUBTOTAL		1025	
				SUBTOTAL		1026	
				SUBTOTAL		1027	
				SUBTOTAL		1028	
				SUBTOTAL		1029	
				SUBTOTAL		1030	
				SUBTOTAL		1031	
				SUBTOTAL		1032	
				SUBTOTAL		1033	
				SUBTOTAL		1034	
				SUBTOTAL		1035	
				SUBTOTAL		1036	
				SUBTOTAL		1037	
				SUBTOTAL		1038	
				SUBTOTAL		1039	
				SUBTOTAL		1040	
				SUBTOTAL		1041	
				SUBTOTAL		1042	
				SUBTOTAL		1043	
				SUBTOTAL		1044	
				SUBTOTAL		1045	
				SUBTOTAL		1046	
				SUBTOTAL		1047	
				SUBTOTAL		1048	
				SUBTOTAL		1049	
				SUBTOTAL		1050	
				SUBTOTAL		1051	
				SUBTOTAL		1052	
				SUBTOTAL		1053	
				SUBTOTAL		1054	
				SUBTOTAL		1055	
				SUBTOTAL		1056	
				SUBTOTAL		1057	
				SUBTOTAL		1058	
				SUBTOTAL		1059	
				SUBTOTAL		1060	
				SUBTOTAL		1061	
				SUBTOTAL		1062	
				SUBTOTAL		1063	
				SUBTOTAL		1064	
				SUBTOTAL		1065	
				SUBTOTAL		1066	
				SUBTOTAL		1067	
				SUBTOTAL		1068	
				SUBTOTAL		1069	
				SUBTOTAL		1070	
				SUBTOTAL		1071	
				SUBTOTAL		1072	
				SUBTOTAL		1073	
				SUBTOTAL		1074	
				SUBTOTAL		1075	
				SUBTOTAL		1076	
				SUBTOTAL		1077	
				SUBTOTAL		1078	
				SUBTOTAL		1079	
				SUBTOTAL		1080	
				SUBTOTAL		1081	
				SUBTOTAL		1082	
				SUBTOTAL		1083	
				SUBTOTAL		1084	
				SUBTOTAL		1085	
				SUBTOTAL		1086	
				SUBTOTAL		1087	
				SUBTOTAL		1088	
				SUBTOTAL		1089	
				SUBTOTAL		1090	
				SUBTOTAL		1091	
				SUBTOTAL		1092	
				SUBTOTAL		1093	
				SUBTOTAL		1094	
				SUBTOTAL		1095	
				SUBTOTAL		1096	
				SUBTOTAL		1097	
				SUBTOTAL		1098	
				SUBTOTAL		1099	
				SUBTOTAL		1100	
				SUBTOTAL		1101	
				SUBTOTAL		1102	
				SUBTOTAL		1103	
				SUBTOTAL		1104	
				SUBTOTAL		1105	
				SUBTOTAL		1106	
				SUBTOTAL		1107	
				SUBTOTAL		1108	
				SUBTOTAL		1109	
				SUBTOTAL		1110	
				SUBTOTAL		1111	
				SUBTOTAL		1112	
				SUBTOTAL		1113	
				SUBTOTAL		1114	
				SUBTOTAL		1115	
				SUBTOTAL		1116	
				SUBTOTAL		1117	
				SUBTOTAL		1118	
				SUBTOTAL		1119	
				SUBTOTAL		1120	
				SUBTOTAL		1121	
				SUBTOTAL		1122	
				SUBTOTAL		1123	
				SUBTOTAL		1124	
				SUBTOTAL		1125	
				SUBTOTAL		1126	
				SUBTOTAL		1127	
				SUBTOTAL		1128	
				SUBTOTAL		1129	
				SUBTOTAL		1130	
				SUBTOTAL		1131	
				SUBTOTAL		1132	
				SUBTOTAL		1133	
				SUBTOTAL		1134	
				SUBTOTAL		1135	
				SUBTOTAL		1136	
				SUBTOTAL		1137	
				SUBTOTAL		1138	
				SUBTOTAL		1139	
				SUBTOTAL		1140	
				SUBTOTAL		1141	
				SUBTOTAL		1142	
				SUBTOTAL		1143	
				SUBTOTAL		1144	
				SUBTOTAL		1145	
				SUBTOTAL		1146	
</							