Quito, 21 de agosto de 2019

Doctor
Efrén Guerrero
DECANO DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
Ciudad.-

De mi consideración:

En virtud que se me ha asignado como director de la Disertación previa a la obtención del título de Abogado: **"ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS RECTORES TRIBUTARIOS CON RELACIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA SOBRE LA HERENCIA, LEGADOS Y DONACIONES EN EL ECUADOR"** presentada por la estudiante **MELISA PAOLA LARA NARANJO**, me permito poner a consideración el siguiente informe:

El trabajo de investigación elaborado por la señorita estudiante ha sido cuidadosamente revisado y supervisado bajo mi dirección, donde realiza un estudio tendiente a aportar elementos valiosos respecto al Impuesto a la Renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, tanto en su contexto histórico, como en los elementos de la relación jurídico-tributaria del tributo en mención. Así mismo efectúa un análisis teórico del impuesto en cuanto a su naturaleza, adentrándose en su clasificación de la imposición y en su objeto imponible.

En el segundo capítulo, efectúa en breve estudio sobre los principios rectores tributarios frente al impuesto materia de la Disertación, dando interesantes puntos de vista y aristas sobre como estos pilares dan sustancia y contenido al mismo. Hace un comparativo evolutivo del impuesto desde la generalidad hasta la particularidad del tributo en sí. Así mismo, es valioso su aporte en el tema de la legislación comparada frente al Impuesto chileno, donde llega a importantes conclusiones y puntos de vista, en relación con el tributo ecuatoriano.

Su metodología fue eminentemente descriptiva y deductiva. Se fundamentó en los preceptos generales de la tributación en los conceptos elementales y comparativos que ella aportó. La bibliografía es variada y permitió considerar los conceptos más claros para avanzar con el trabajo. La estudiante realizó un gran esfuerzo investigativo, y consignó su propio criterio en cada uno de los casos que mencionó en su trabajo.

La investigación cumple con los requisitos que esta clase de trabajos académico demanda, tanto en el aspecto metodológico, como en el aspecto bibliográfico, por lo que respeta los estándares académicos propios de estos trabajos investigativos.

Por los argumentos expuestos, **APRUEBO** como director de esta, la presenta Disertación, con la nota de DIEZ SOBRE DIEZ (10/10).

Atentamente,

Ab. Carlos Pontón Cevallos
PROFESOR DE LA FACULTAD

Quito, octubre 7 del 2019

Señor doctor

Freddy Proaño Egas

SECRETARIO ABOGADO DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

Presente.

Señor Secretario:

Fui designada lectora de la disertación de la señorita **MELISSA PAOLA LARA NARANJO** titulada **"ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS RECTORES TRIBUTARIOS CON RELACIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA SOBRE INGESOS PROVENIENTES DE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES EN EL ECUADOR".** Con este antecedente presento el informe correspondiente:

1.- La tesis trata un asunto de interés no solamente desde el punto de vista jurídico sino en relación con la eficacia y suficiencia del impuesto, con una visión social. Sin embargo, a mi criterio estos punto son han sido suficientemente analizados. La investigación no toma en cuenta los indicadores y estadísticas respecto de la aplicación de estos principios, lo cual priva a la disertación de un elemento muy importante;

2.- En el examen de los responsables por representación y responsables como adquirentes o sucesores, la investigación omite considerar qué ocurre con la cesión de derechos litigiosos;

3.- Respecto de la terminología el trabajo incurre en los mismos errores e imprecisiones de la Ley y el Reglamento al utilizar las expresiones "adquirentes de bienes raíces" "donación", etc. puesto que hay que considerar que por sucesión por causa de muerte se adquieren también universalidades o cuota de las universalidades, así como obligaciones y derechos y que la donación no solamente es donación entre vivos (contrato unilateral) sino también por causa de muerte (acto unilateral), puntos que no fueron analizados en el trabajo

Con estas consideraciones y observaciones la nota que consigno en esta disertación es de NUEVE sobre DIEZ (9/10).

Aprovecho la oportunidad para reiterarle el testimonio de mi especial consideración

Atentamente,

Dra. [illegible] de los Ángeles Montalvo

C.C. [illegible]

Quito, 24 de septiembre de 2019

Doctor:
Freddy Proaño Egas
SECRETARIO DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA DE LA PUCE
En su despacho. -

De mi consideración:

En atención al oficio Nro. 664-SJ-2019, de 10 de septiembre de 2019, mediante el que se me designa como profesor informante de la Disertación de Abogacía elaborada por el señor **MELISSA PAOLA LARA NARANJO**, intitulada ***"ANALISIS DE LA APLICACIÓN DE LOS PRONCIPIOS RECTORES TRIBUTARIOS CON RELACIÓNAL IMPUESTO A LA RENTA SOBRE HERENCIA, LEGADOS Y DONACIONES EN EL ECUADOR"***, una vez que he analizado su contenido, me permito presentar mi informe respecto a esta disertación, en los siguientes términos:

La Tesis remitida cumple con los requisitos metodológicos formales necesarios en este tipo de investigaciones. La investigación hace un análisis breve sobre los principios constitucionales del Régimen Tributario y los relaciona con la aplicación del Impuesto a la Renta sobre Herencias, Legados y Donaciones en Ecuador. Para esto la disertante aborda, en su primer capítulo, aspectos generales relativos al régimen del Impuesto a la Renta sobre Herencias, Legados y Donaciones en Ecuador, con los elementos estructurales del tributo. El segundo capítulo aborda los principios tributarios y su aplicación en el caso del impuesto en cuestión. Finalmente el tercer capítulo, refiere un análisis comparado con el régimen del impuesto de similar naturaleza en la legislación chilena. Aunque falta profundizar algunos temas, considero que alcanza el nivel requerido para este tipo de investigaciones.

Por los argumentos expuestos, considero que la tesis merece ser aprobada con la nota de NUEVE SOBRE DIEZ.

Atentamente,

25 SET. 2019

Dr. Sandro Vallejo Aristizábal
PROFESOR INFORMANTE

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE ABOGADA

"ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS RECTORES TRIBUTARIOS CON RELACIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA SOBRE INGRESOS PROVENIENTES DE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES EN EL ECUADOR"

MELISSA PAOLA LARA NARANJO

DIRECTOR: DR. CARLOS PONTÓN CEVALLOS

QUITO, 2019

DEDICATORIA

A mi madre, Norma Naranjo, por su amor, dedicación, por enseñarme grandes valores que aplico en mi vida diaria, y por siempre evitar que me desvíe del camino correcto.

A mi padre, Luis Lara, por su entrega y sacrificio para poder desarrollar mis capacidades dentro de mi vida personal y profesional.

A mis hermanos, Luis Lara y Esteban Lara, por protegerme, guiarme y ser mis mejores amigos y compañeros de travesuras.

A mis abuelitas, Marina Muriel (+) y Elena Garcés, por cuidarme en las más grandes adversidades de mi vida.

AGRADECIMIENTO

Primero a Dios, por bendecirme en cada momento.

A mi familia, por acompañarme, quererme y ser el pilar fundamental en mi vida.

A mi director, Dr. Carlos Pontón Cevallos, por su guía y ánimo durante todo el proceso de mi disertación.

A Daniel Maldonado y Denisse Rosero, por las oportunidades que me han brindado y sobre todo, por haberme enseñado el trabajo en equipo, humildad y entrega. Valores que siempre llevaré en mi corazón.

Al grupo que conforma Abocacia, IM Consultores, mi segunda familia, a quienes admiro por su entrega y dedicación diaria.

A mis amigos y amigas, Carlaca, Joha, Vicky, Cris, Ale, Moni, Cesar y Julio, por su apoyo, preocupación, enseñanzas, consejos y por demostrarme que la amistad siempre perdura a pesar de la distancia.

Al mi querido colegio Sebastián de Benalcázar y la Facultad de Jurisprudencia de la PUCE, por ser mi formación directa en mi vida profesional y ponerme a los mejores profesores y amigos en mi camino.

RESUMEN

El impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, tiene como objetivo una distribución justa de la riqueza, a través de la relación jurídica tributaria que se forma entre la administración y los contribuyentes, de los cuales, existe una obligación de dar una porción de los ingresos provenientes de bienes obtenidos a título gratuito, por lo que, la presente relación jurídica debe ser regulada y guiada por principio rectores, con el fin de garantizar el cumplimiento de la obligación de los sujetos pasivos, y así, evitar abusos que podría presentar la administración como sucede con el resto de impuestos vigentes en el Ecuador.

La presente disertación tiene la finalidad de analizar el cumplimiento e importancia de los principios rectores tributarios reconocidos en la legislación ecuatoriana frente al impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, así como el implemento de los mismos en el Derecho comparado, logrando demostrar que debe existir una mejor aplicación de los principios rectores tributarios para evitar vulneraciones a los sujetos de la relación jurídica tributaria, así como, generar una mejor cultura tributaria frente al impuesto.

ABSTRACT

Income tax on income from inheritances, legacies and donations seeks the fair distribution of wealth through the tax legal relationship that is formed between the administration and taxpayers from whom, there is an obligation to give a portion or part of all of the proceeds from goods obtained free of charge so that this legal relationship must be regulated and guided in principle in order to ensure compliance with the obligation on the part of the subjects prevent abuses that the administration could present as with the other taxes in Ecuador.

The purpose of this dissertation is to analyse the compliance and importance of the tax guiding principles recognized in Ecuador's legislation against income tax on income from inheritances, legacies and donations, as well as such as the implementation of them in comparative law, managing to demonstrate that there must be a better application of the guiding tax principles to avoid infringements of the subjects of the tax legal relationship as well as generate a better culture tax versus tax.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....1

CAPÍTULO I.....4

1. IMPUESTO A LA RENTA SOBRE HERENCIA, LEGADOS Y DONACIONES.....4

1.1 Desarrollo histórico del impuesto a la herencia, legados y donaciones en el Ecuador.....4

1.2 Elementos de la relación jurídica tributaria del impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones 11

1.2.1 Sujetos de la relación jurídica tributaria en el impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones 13
1.2.1.1 Sujeto Activo 13
1.2.1.2 Sujeto Pasivo 14

1.2.2 Hecho generador.....16

1.2.3 Deducciones.....18

1.2.4 Presunciones.....19

1.2.5 Base imponible.....20

1.3 Naturaleza del impuesto a la herencia, legados y donaciones.....22

1.3.1 Naturaleza del impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones según la clasificación de los impuestos.....25

1.3.2 Naturaleza del impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones según su objeto 27

CAPÍTULO II 30
2 PRINCIPIOS RECTORES TRIBUTARIOS FRENTE AL IMPUESTO A LA RENTA SOBRE HERENCIA, LEGADOS Y DONACIONES EN EL ECUADOR.....30

2.1 Principios rectores Tributarios 30

2.1.1 Principios rectores tributarios que emanan de la Constitución del Ecuador, Código Tributario y los que se encuentra de manera tácita en la legislación ecuatoriana, con relación al impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones.....31

2.1.1.1 Principio de Generalidad 32
2.1.1.2 Principio de Progresividad 36
2.1.1.3 Principio de simplicidad administrativa y Principio de eficiencia 38
2.1.1.4 Principio de Irretroactividad 43
2.1.1.5 Principio de Equidad y Principio de Igualdad 45
2.1.1.6 Principio de suficiencia recaudatoria 49
2.1.1.7 Principio de legalidad 51
2.1.1.8 Principio de no confiscatoriedad 53
2.1.1.9. Principio de Capacidad Contributiva 55

2.1.2 Resumen de la aplicación de los Principios rectores Tributarios frente al impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones en el Ecuador 57

CAPÍTULO III 59
3 LEGISLACIÓN COMPARADA FRENTE AL IMPUESTO A LA HERENCIA, LEGADOS Y DONACIONES 59

3.1 Funcionamiento del impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones en Chile 59

3.2 Análisis comparado de las leyes de Ecuador con las leyes de la República de Chile 63

CAPÍTULO IV 67

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES 67

3.1 Conclusiones 67

3.2 Recomendaciones 69

BIBLIOGRAFÍA 71

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria ……..15
Tabla 2: Sujetos pasivos dentro del impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones……16
Tabla 3: Impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados donaciones y hallazgos 22
Tabla 4: Principios rectores Tributarios 30
Tabla 5: Recaudación del Impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencia, legados y donaciones- Año 2018.
Tabla 6: Resumen de la aplicación de los Principios rectores Tributarios frente al impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones en el Ecuador 57
Tabla 7: Principios en la Constitución de la República de Chile ……60
Tabla 8: Ley No. 16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones de la República de Chile .....**Error! Bookmark not defined.**
Tabla 9: Ley No. 16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones de la República de Chile 61

INTRODUCCIÓN

Los tributos son regulados por el Estado y su recaudación va dirigida para mejorar las condiciones de la sociedad, por lo que, se considera legítima, su creación, forma de recaudación, entre otros elementos.

Los impuestos están formados a través de principios rectores que guían la relación jurídica tributaria para respetar derechos y generar seguridad jurídica, para lo cual, se presenta una limitación al poder tributario del estado, creando una barrera que permita mejorar las condiciones del pueblo sin violentar sus derechos.

En relación al impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, existen varios problemas que se han presentado en el tiempo debido a que han existido diversas confusiones e inaplicabilidad de principios rectores, por lo que, en la actualidad aún existen controversia en cuanto a la existencia y correcta aplicación del impuesto.

La Ley de Régimen Tributario Interno (LORTI) es una de las principales leyes que regula el impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones, pero su contenido no engloba todas las características del impuesto, para lo cual se encuentra el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno que emana con mayor amplitud las características de la relación jurídico tributario entre la administración y el contribuyente, pero aún confunde diversos elementos del impuesto a investigar y carece de aplicabilidad de diversos principios.

Por lo tanto, se analizará el cumplimiento de los principios rectores del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones con el fin de investigar las debilidades, fortalezas y posibles recomendaciones para la correcta aplicación de principios.

Para poder analizar la carente aplicación de los principios es necesario identificar inconsistencias, por ejemplo, el impuesto a la renta sobre herencias, legado y donaciones se encuentra regulado principalmente por el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario

Interno (RLORTI) en el que se estipula su objeto, hecho generador, base imponible, formas de pago, entre otros elementos, generando inseguridad jurídica y falta de cumplimiento de varios principios rectores, principalmente el de legalidad, partiendo del hecho que los impuestos deben ser regulados a través de la ley.

Además, en la legislación, al existir una falta de implementación de principios se puede constatar una carente cultura tributaria y poco cumplimiento de la obligación dentro de la relación jurídica tributaria, que es el pago del impuesto, por lo tanto, es necesarios analizar ¿Cómo afecta la aplicabilidad de los principios rectores tributarios con relación al impuesto a la herencia, legados y donaciones en el Ecuador?

Frente a este problema, en la disertación, se buscará principalmente analizar la aplicación de principio rectores tributarios con relación al impuesto a la renta de ingresos provenientes a herencias, legados y donaciones, para lo cual, se establece como objetivo específico, analizar el desarrollo histórico en el Ecuador, elementos de la relación jurídico tributaria, naturaleza del impuesto, para obtener un mejor entendimiento de la razón de ser del impuesto en cuestión.

Otro objetivo específico que será desarrollado en la investigación, es la evaluación del impuesto a la herencia legados y donaciones frente a los principios rectores en el Ecuador, esto permitirá generar conclusiones de la estabilidad y posibles problemas que se desglosen en la disertación.

Por último, propongo comparar la legislación ecuatoriana con la legislación chilena, con el fin de encontrar una mejor aplicabilidad del impuesto y generar recomendaciones para el mejoramiento del desarrollo del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, para beneficio de los contribuyentes y la administración tributaria.

Para el desarrollo de los objetivos antes mencionado serán utilizados varios métodos, tales como, el deductivo debido a que engloba ámbitos más generales para finalizar en factores particulares. Dentro de la disertación, se plantea en un principio los elementos del impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones para ultimar en el análisis

de posibles vacíos e inaplicabilidad de principios rectores con lo que partimos de una descripción breve de los elementos que definen y justifican la creación del impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones.

Otro método a utilizar es el jurídico dogmático, debido a que la investigación jurídica se basa en la hermenéutica que es el estudio de leyes y jurisprudencia, y en este mismo sentido, examinar la doctrina en la que se desarrolla la investigación con el fin de analizar los elementos más importantes del impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones y su aplicación en la ley para que consecuentemente, se busque comparar al impuesto, de manera complementaria entre normativa y doctrina definiendo el deber ser y el ser.

El método analítico también es de importante aplicación, dentro de la presente investigación, debido a que existe un análisis de elementos para la observación de causas o efectos de la aplicación del objeto a investigar por lo que necesario descomponer o dividir los elementos que tiene el impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones con el fin de observar su complemento y correcta aplicabilidad.

CAPÍTULO I

1. IMPUESTO A LA RENTA SOBRE HERENCIA, LEGADOS Y DONACIONES

En el presente capitulo se analizará el impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones desde la doctrina tributaria, con el fin de desarticular la presente imposición para entender su naturaleza, elementos y sus antecedentes históricos en el Ecuador, por lo que, se identificará la problemática que la doctrina y el recorrido histórico ha encontrado en el desarrollo del impuesto a la renta sobre herencia, legados y donación.

1.1 Desarrollo histórico del impuesto a la herencia, legados y donaciones en el Ecuador

El impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones en el Ecuador tiene un recorrido histórico extenso, todo inicia a partir del periodo de la Gran Colombia de 1819 a 1830, en donde se empieza a buscar formas de eliminar actos injustos que fueron acarreados por la conquista de los españoles, es así que, "Simón Bolívar introdujo ideales de libertad no solo contra los Españoles si no destacando injusticias sociales internas en la Gran Colombia" (Kahan, 2013) como es la búsqueda de la libertad de los esclavos negros e indígenas que eran considerados como cosas sujetas a propiedad privada.

Es difícil encontrar extractos de leyes antiguas, pero el autor Simón Alcívar Paladines en su libro "El impuesto a la herencia en el Ecuador", detalla cada uno de los avances que sufrió la presente imposición, de las cuales, se realizó un compendio y actualización de los cambios y conflictos más importantes que ha enfrentado el impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones en el país.

El autor menciona que la primera norma es la ley del 19 de julio de 1821 o Ley sobre la libertad de los partos, manumisión y abolición del tráfico de esclavos, en donde "se destina el 3% de del total de los bienes de la persona que mueren para exclusivamente liberar a los esclavos" (Alcívar, 1972, p. 19) debido a que su recaudación compraría la

libertad de cada uno de los que se encontraban sometidos o considerados esclavos, para lo cual, las personas apoderadas o de clase alta de aquella época no se opondrían porque prácticamente se encontraban de alguna forma vendiendo al estado sus esclavos.

A partir de la ley del 19 de julio de 1821, empiezan a existir leyes que reforman, alteran, complementan y eliminan diversos acápites, pero siguen buscando el mismo fin de libertad.

Después de la Gran Colombia, Ecuador se destaca como país independiente en 1830, en esta época el presidente Juan José Flores no tuvo una gran intervención en cuanto al impuesto a las sucesiones, debido a que en su gobierno no se focalizó en erradicar la esclavitud sino hasta el periodo del presidente José María Urbina, de la cual la historia le cataloga como mayor promotor de la liberación de los esclavos junto con la institucionalidad de los Tauras como guardianes de su gobierno.

El presidente Urbina y la Asamblea Constituyente emitieron la Constitución de la República del Ecuador de 1852, en la cual el artículo 107 mencionaba que "nadie nace esclavo en la República, ni puede ser introducido en ella en tal condición, sin quedar libre" (CRE, 1852), proclamando la manumisión de los esclavos y destinado, mediante la Ley de Asamblea Nacional del 18 de septiembre de 1852, el 1% de las herencias y legados para estos fines por lo que su recaudación era importante y se volvió sancionatorio puesto que si se trataba de evitar o evadir el impuesto, existían fuertes sanciones como el doble cobro del porcentaje establecidos para las herencias.

Para el año 1854, tomando en cuenta que el Ecuador se endeudó en consecuencia de la manumisión de los esclavos, se emitió la Ley del 26 de octubre, que deroga la anterior, en la que se incluyó a los legados y donaciones dentro del impuesto, con lo que se llamaría impuesto a las sucesiones y donaciones y se estableció su recaudación hasta el 6% de la totalidad de los bienes en razón de herencias y legados. En cuanto a donaciones, eran los mismos porcentajes, pero serían declaradas cuando pasen un monto de mil pesos en aquella época. (Alcívar, 1972).

Pese a que todo lo recaudado iba a ser destinado a la deuda por la manumisión de la esclavitud, se consignó también a la educación para dar cumplimiento a los mandatos constitucionales que mencionaban un necesario fomento y desarrollo educativo en el país.

Mediante Decreto Ejecutivo el 20 de febrero de 1869, la recaudación del impuesto a la herencia, legados y donaciones se considera renta nacional esto significa que formaría parte de "todos los ingresos que reciben todos los factores productivos nacionales durante un cierto año" (Ricardo, 1817, p.11), por lo que se entiende que lo recaudado en razón del impuesto pertenece al monto o ingreso total del estado ecuatoriano.

Cuando ya no existían alteraciones en la base imponible, hecho generador y cálculo del impuesto, se promulgó la Ley de Timbres en 1904 que imponía la colocación de un timbre en los juicios de inventario (Alcívar, 1972), es decir, poner un sello que el propio Estado lo solicitaba y que tenía costo. Dentro de este periodo encontramos inestabilidad en cuanto a la recaudación de la imposición, debido a que se consideraba como injusto por las exigencias de la Ley de Timbre y además por la ley que fue publicada el 19 de octubre de 1905, que regulaba los impuesto a las herencias, legados y donaciones donde se estableció que todo lo recaudado debía ser destinado a los "Colegios Secundarios" de la capital de cada provincia pero para aquella época la educación no tenía cabida en distintas partes del país por lo que la ley provocó confusiones y mal administración de lo recaudado.

Para 1910 se crea la ley del 28 de junio conocida como Ley del Impuesto Patriótico en la que se emite un Timbre móvil Patriótico de diez centavos por hoja timbrada en juicios de inventarios judiciales o extrajudiciales e incluso en las hojas de los testamentos del causante (Alcívar, 1972). Lo recaudado se dirigía al ámbito militar por lo que a más de existir el impuesto a la herencia, legados y donaciones se creó el impuesto para la Defensa Nacional estableciendo el pago por hoja timbrada y convirtiendo su recaudación como un castigo e injusto para el patrimonio que deja el causante a su familia o terceros.

Si bien durante todo el periodo antes mencionado, las leyes gravan el impuesto a las herencias legados y donaciones dependiendo el grado de parentesco con el causante o donatario, se encontraba en constante controversias en cuanto al porcentaje y destino de

la recaudación lo que llevo a que se generen constantes cambios para lograr una mejor recaudación y limitar el poder tributario del estado.

Entre 1920- 1921, el impuesto a la herencia, legados y donaciones obtiene un gran avance debido a que se convierte en una imposición progresiva mediante la Ley de Impuesto a la Herencia, Legados y Donaciones puesto que, se establece una tabla donde se va a gravar el impuesto según el acervo o valor total de la herencia, legados y donaciones por lo que se estableció 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 por ciento; de más de cien mil sucres a doscientos 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 dos y medio por ciento; y cuando exceda de un millón de sucres, el tres por ciento". (Alcívar, 1972, p. 25).

Pese a que, a partir de la Ley de Impuesto a la Herencia, Legados y Donaciones, se presentaron bastantes reformas, se destacaron varias características como la creación de un órgano que controla la recaudación del impuesto a la herencia, legados y donaciones como es el Procurador de Instrucción Pública que mediante la reforma del 20 de agosto de 1925, le dio la facultad de intervenir en la liquidación del proceso de adjudicación de bienes, en donde realizaba informes de avaluó y costos que serían aprobados previamente por un juez.

Posterior a esta nueva creación de una entidad de control, en la reforma del 23 de febrero de 1928, aparecen los Agentes Fiscales de la Judicatura de Letras para apoyar a los procuradores en provincias que carecían de este órgano de control, con la finalidad de dirimir la evasión del impuesto a la herencia, legados y donaciones.

A partir del año 1928, en adelante, según registros oficiales, se establecieron varias reformas a la ley de impuesto sobre las herencias, legados y donaciones, pero la más significante fue la del 5 de marzo de 1945 en la cual rige un recargo de un 30 % en el impuesto a la herencia, lo que causó protestas y disconformidad para los contribuyentes. El recargo que existió fue variando de 30 a 25% hasta que se publicó la Ley de impuesto a la herencia, legados y donaciones, el 15 de diciembre de 1961, a través de este cuerpo

normativo se reguló completamente la inestabilidad de los porcentajes de recargo, para así establecer un porcentaje del 10 % de las herencias, legados y donaciones que se encontrarían destinados a Entidades deportivas, educación y juntas de beneficencia en Guayas.

Como se puede observar, el impuesto a la herencia fue fijado para fines sociales, abolición de esclavitud, educación, y ámbitos militares por lo que se centran en detallar porcentajes de recaudación, distinguir parentesco con el causante o donatario mediante rebajas e incluso logra alcanzar parámetros de progresividad que incluyen el monto o acervo total de la herencia, legado y donación.

Según Cindy Rodriguez Tapia (2017) en su Tesis Problemática jurídica de las herencias, donaciones y legados, como objetos de imposición "solo a partir de la reforma de la Ley al impuesto a la herencia, legados y donaciones en 1986 se comenzó a definir elementos importantes, que brindarían mayor seguridad jurídica" (p. 44), como es el establecimiento del hecho generador, la delación, que en ninguna ley anterior se establecía de manera expresa con lo que siempre se tomó en cuenta a la muerte del causante en el caso de la herencia y legados.

De esta nueva ley también se definió a los sujetos pasivos, que incluyó a los herederos, legatarios, donatarios y todas las personas que obtengan un crecimiento patrimonial injustificado con el fin de regular la evasión de impuestos y mantener una mejor recaudación por parte del Estado pese a que nunca se establecieron los parámetros para definir el acrecimiento patrimonial injustificado o en qué casos el hecho generador se cumple para la existencia del impuesto.

En 1989, entra en vigencia la Ley de Régimen Tributario Interno, que derogó a la Ley de impuesto a la herencia, legados y donaciones que, junto al Reglamento General de Aplicación del Impuesto a la Renta de 1990, provocó que el impuesto a la herencia, legados y donaciones sea parte del impuesto a la renta al establecerse que el impuesto se configura en razón de la ganancia o incremento que refleja al patrimonio de los herederos, legatarios y donatarios más nos su patrimonio como tal.

Para 1994, entra en vigencia el Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y se establece que todos los aumentos patrimoniales a título gratuito serán objeto de impuesto, es así que, se asigna como hecho generador la aceptación de dicho transferencia o transmisión a título gratuito de bienes en el cual se grava el monto de los bienes neto en un 10 %, según el artículo 71:

> La base imponible estará constituida por el valor neto de los bienes heredados, de los legados o de las donaciones, asignados a cada uno de los beneficiarios. Para el cálculo del impuesto que corresponda, del valor neto antes mencionado se deducirá la fracción básica gravada con tarifa cero que consta en la tabla del artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno y sobre el exceso se aplicará el 10% como tarifa única. Cuando un mismo contribuyente durante el ejercicio fiscal recibiere más de una herencia, legado o donación, aplicará esta deducción por una sola vez; sin embargo, si el monto de acrecimiento inicial fuere inferior a la indicada fracción básica, el saldo se aplicará a los siguientes (LORTI, art. 71, 1994).

Después de un largo periodo, se establece en 2004 una reforma importante a la Ley de Régimen Tributario Interno en el que se establecen exoneraciones del impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones a los hijos del causante y a las personas con discapacidad de 30%, además, se introduce la rebaja de las tarifas de la tabla para el cálculo del impuesto a la mitad "en el caso de que los beneficiarios de herencias y legados se encuentren dentro del primer grado de consanguinidad con el causante, las tarifas de la tabla precedente serán reducidas a la mitad" (LORTI, art 26, 2004).

En el año 2011, se constató una importante reforma al Reglamento de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en el cual se establecieron significativas características de la relación jurídica frente al impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones, como es el objeto, sujeto pasivo, deducciones, criterios de valoración de los bienes, sanciones, plazo de declaración de la imposición, entre otros, que antes no se especificaba. A su vez, se estableció una contradicción frente a la LORTI en cuanto al hecho generador, debido a que en el reglamento se establece la muerte del causante como factor para producirse el impuesto, en cambio en la ley era la aceptación, por lo que se podría entender que el reglamento estaría causando confusiones. Además, cabe analizar, que en la ley no se regulaba de manera más específica el impuesto sobre herencia legados y

donaciones puesto que se dedicaban apenas dos artículos, por lo cual se estaría alterando el principio tributario de legalidad que será analizado más adelante.

En el año 2015, en calidad de urgente, el Presidente de la Republica, presenta un "Proyecto de Ley Orgánica para la Distribución de la Riqueza" (Ecuador, Asamblea Nacional, 2015), en la cual se eliminaba todos los artículos de la LORTI y su reglamento, en razón del impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones, para englobar todos sus elementos para así establecer nuevos elementos como presunciones del impuesto que tiene que ver con paraísos fiscales o para impedir su evasión.

Dentro del proyecto ya se incluyó a los aportes de seguro de vidas dentro del impuesto a la renta sobre herencias legados y donaciones, se especifica exenciones, se establecen reducciones y porcentajes de rebaja según el tiempo en el que se realice la declaración.

Los elementos instaurados en el proyecto de ley, son más sólidos para el entendimiento de la relación jurídica del impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones, pero nunca se publicó en el registro oficial debido a los desacuerdos principalmente por la tarifa del impuesto, que se compone en un máximo de 47,50% cuando sean legitimarios del causante o donatario y el 77,50% en el resto de sujetos pasivos, presentando un mayor monto de cobro de las cuales el Presidente manifestaba que el objetivo es la redistribución de la riqueza, mas no la recaudación del impuesto, lo que provocó el rechazo popular.

En julio del año 2016, tras el escándalo producto de la evasión de impuestos que se canalizaba a través de paraísos fiscales, se publicó la Ley Orgánica para Evitar la Elusión del Impuesto a la Renta sobre Ingresos Provenientes de Herencias, Legados y Donaciones (Ecuador, Asamblea Nacional, 2016) en la que se estableció varias reformas a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Se instituyeron varios elementos que no se encontraban regulados, por ejemplo, se estableció que se gravará con esta imposición los bienes que se encuentren en el Ecuador sin importar la condición del donatario o causante, como nacionalidad, domicilio, lugar de fallecimiento, etc. También, se grava el incremento patrimonial proveniente de los bienes o derechos existentes en el extranjero hacia los residentes en el Ecuador para lo cual los pagos de impuestos en el exterior se tomarían como crédito tributario.

Se establecieron premisas importantes, dentro de ellas, se presume como cumplido el hecho generador del impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones, en las transferencias realizadas con intervención de sociedades, instituciones sin fines de lucro, fideicomisos residentes en paraísos fiscales.

Además, se establecen los plazos para realizar la declaración de impuesto, la responsabilidad de los sujetos pasivos que incluye a la albaceas, curadores y representantes legales, entre otras características que van a complementar el funcionamiento del impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones.

A partir de estas reformas no han existido cambios a la presente fecha sobre los elementos y características que establece la ley y el reglamento en razón del impuesto sobre herencia, legados y donaciones, pero es preciso mencionar el proyecto de ley que nunca termino su proceso de publicación debido a problemas políticos y legales pese a que era una ley que brindaba mayor fortalecimiento y entendimiento del impuesto.

1.2 Elementos de la relación jurídica tributaria del impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones

El impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones parte de una relación jurídica entendida como un "vínculo jurídico entre dos o más sujetos, en virtud del cual, uno de ellos tiene la facultad de exigir algo que el otro debe cumplir" (Soler, 2008, p. 199), por lo que, nos encontramos frente a una relación jurídico tributaria unilateral debido a que, el cumplimiento de la relación recae en una de las partes para lo cual, el sujeto pasivo se encuentra obligado hacia la administración investida de poder tributario.

21..307

Para Carolina García Vizcaíno, el estado para auto sustentarse "solicita una prestación obligatoria, en dinero o en especie, en ejercicio de su poder de imperio y en virtud de la ley" (2014 p. 28). Para Ferreiro, Hernández, Queralt, Pérez & Tejerizo (2002), mediante el poder tributario "el estado exige a los ciudadanos una prestación pecuniaria a través de actos formarles sustentados bajo la ley vinculada a un deber de contribuir, siendo parte del ingreso público" (p. 27), del cual nacen dos tipos de obligaciones, las formales, que

son obligaciones de hacer como lo es la declaración de impuestos y las obligaciones materiales que son las de dar, en este caso, pagar por los impuesto que se generen entendida como la obligación tributaria principal.

Para entender de mejor manera la funcionalidad de la relación jurídica tributaria, es preciso definir sus elementos generales. Según Osvaldo H. Soler, en su libro "Derecho Tributario" (2008) la relación jurídica tributaria se caracteriza por tres elementos generales:

1. Exterioridad: el acto de una de las partes genera la relación jurídica.

Por lo que, en el ámbito tributario, en relación al impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones, el sujeto pasivo al momento de aceptar o adquirir una herencia, legado o donación genera una relación jurídica con la administración tributaria que se encuentra sustentada en la ley.

2. Obligatoriedad: en la cual existe una imposición de dar, hacer o no hacer entre las partes.

En el ámbito del presente impuesto, el sujeto pasivo, tiene la obligación de declarar el incremento de patrimonio por obtención de bienes a título gratuito, así como el aporte que debe realizar en consecuencia de la declaración.

3. Pretensión: es entendida como la finalidad de la relación jurídica.

En el impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones, la finalidad es la distribución de la riqueza del cual se persigue un fin social.

Por lo tanto, la relación jurídica tributaria, se compone por los contribuyentes o ciudadanos y el estado que mediante su poder tributario crea una obligación de exigir una prestación sustentada y controlada mediante la ley.

Es importante hacer manifiesto el papel fundamental que el Estado desempeña debido a que, a través del poder legislativo, es el único que tiene la facultad para la creación de impuestos y así se convierte en el encargado de establecer el objeto material del tributo, en este caso, el hecho imponible para que exista una relación jurídico tributaria y por tanto una obligación.

En el caso del impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones existe una relación jurídica tributaria unilateral en la cual el Estado Central, facultado por la Ley de Régimen Tributario Interno, obliga a las personas naturales o jurídicas que adquieran bienes a título gratuito, a exigir una prestación monetaria a causa del crecimiento del patrimonio.

1.2.1 Sujetos de la relación jurídica tributaria en el impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones

1.2.1.1 Sujeto Activo

En cuanto a los elementos de la relación jurídica tributaria, se encuentra conformado por dos sujetos que se diferencian por la titularidad de derechos y cumplimiento de obligaciones.

Al sujeto activo "le corresponde determinar la deuda y exigibilidad de tributo" (Amatucci, García & Trzaskalik, 2001, p.136) tomando en cuenta que el derecho es la potestad de determinar y requerir el cumplimiento de la obligación y al sujeto pasivo le corresponde la realización de la obligación.

Para el autor Sainz de Bujanda, en la relación jurídico tributaria, el sujeto activo "es quien está facultado en virtud de una relación obligacional existente a exigir el pago de un impuesto" (1951, p. 64,) es por esto que el sujeto activo es quien tiene el poder tributario de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, y de esta manera, su potestad y limites se encuentran establecidos en la ley.

En el impuesto a la herencia, legados y donaciones el sujeto activo se centraliza en el Estado a través del Servicio de Rentas Internas (SRI), quien tiene facultad determinadora,

recaudatoria y de control, establecido en la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas (Ecuador, 1997), articulo 2:

> Art. 2.- Facultades. - El Servicio de Rentas Internas (SRI) tendrá las siguientes facultades, atribuciones y obligaciones:
> 2. Efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad. (Ley de Creación SRI,1997)

Por lo tanto, el SRI, puede determinar la obligación tributaria según cada caso en particular, captar el cumplimiento de obligaciones mediante los montos calculados y controlar las respetivas declaraciones o cumplimiento de la obligación. Facultades que se detallen en la misma ley de creación del SRI y en el Código Tributario.

1.2.1.2 Sujeto Pasivo

En un principio, el sujeto pasivo, es el contribuyente o la persona que se encuentra exigida a cumplir la obligación tributaria frente a un hecho imponible, pero, la subjetividad tributaria pasiva tiende a ser más compleja, debido a que existen otros titulares dentro de la relación jurídica tributaria.

Para la autora Andrea Amatucci (2001), se dividen a los obligados como sujetos del tributo que tiene la titularidad directa del hecho imponible por lo que es responsable del cumplimiento de la obligación, dentro de la relación jurídica y los obligados ex lege que se conforman por terceras personas que pueden o no tener un vínculo frente a la relación tributaria.

En cambio, para Osvaldo H. Soler (2008), se dividen en dos grupos, los responsables por deuda tributaria propia, en la que los sujetos pasivos son obligados directos dentro de la relación tributaria y no dejan de tener titularidad pese a que exista un tercero externo al que le pude recaer la obligación tributaria y los responsables por la deuda tributaria ajena en la cuales, se encuentran los responsables solidarios (representantes legales o convencionales, agentes de retención y percepción).

Por lo tanto, la subjetividad pasiva, en la relación jurídica tributaria, se encuentra clasificada por los sujetos pasivos conformados por los contribuyentes exigidos a cumplir la obligación en consecuencia de que sus actos son producto de un hecho generador de tributos y los sujetos pasivos que no tienen la titularidad de la obligación, pero se encuentran relacionados a la misma.

En el Ecuador, en el Código Tributario, se establece como primera diferencia los sujetos pasivos que son los obligados directos (contribuyentes) e indirectos (responsables) de la imposición de la carga tributaria.

Por lo tanto, el Código Tributario divide a los sujetos pasivos en contribuyentes y en responsables, los últimos se dividen en responsables por representación y responsables como adquiriente o sucesor, representado en el siguiente gráfico:

Tabla 1: Sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria.

RESPONSABLES POR REPPRESENTACIÓN	RESPONSABLES COMO ADQUIENTE O SUCESOR
Representantes legales de menores emancipados. Los tutores o curadores de los incapaces.	Los adquirentes de bienes raíces
Representantes de personas jurídicas. Representantes de entidades colectivas con personalidad legalmente reconocida.	Los adquirentes de negocios o empresas, por todos los tributos que se hallare adeudando el tradente.
Administradores de bienes de las entidades colectivas que carecen de personalidad jurídica.	Las sociedades que sustituyan a otras, haciéndose cargo de su patrimonio.
Los mandatarios, agentes oficiosos o gestores voluntarios respecto de los bienes que administren o dispongan.	Los sucesores a título universal, respecto de los tributos adeudados por el causante.
Los síndicos de quiebras o de concursos de acreedores. Los representantes o liquidadores de sociedades de hecho o de derecho en liquidación.	Los donatarios y los sucesores a título singular, respecto de los tributos adeudados por el donante o causante.

Los depositarios judiciales y los administradores de bienes ajenos, designados judicial o convencionalmente.	

Fuente: Código Tributario

Concluimos que, tenemos a los responsables por representación entendida como la facultad que tiene una persona de actuar, obligar y decidir en nombre y por cuenta de otra tomando en cuenta que el titular de la obligación tributaria no tiene capacidad para exigirse de manera directa; y, por otro lado, se encuentra los responsables por sustitución, es decir, que los titulares de la obligaciones no pueden cumplir con la misma por lo que la obligación recae en terceras personas vinculadas con los sujetos pasivos.

En cuanto al impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones los sujetos pasivos se encuentran tipificados en la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), articulo 36 y en el Reglamento a Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI) artículo 56.

En el presente cuadro se realizará una clasificación dividiendo a los sujetos pasivos como contribuyentes o responsables con la finalidad de representar mejor la forma en que se encuentra regulada los sujetos de la relación jurídica tributaria en el impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones.

Tabla 2: Sujetos pasivos dentro del impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones.

CONTRIBUYENTES	RESPONSABLES POR REPRESENTACIÓN	RESPONSABLES POR SUSTITUCIÓN
Personas naturales o jurídicas que adquieran bienes a título gratuito.	Albaceas, representantes legales, tutores, apoderados curadores, administradores fiduciarios o fideicomisarios	Donantes residentes en el Ecuador que realicen donaciones a favor de no residentes
Herederos, legatarios y donatarios		

Fuente: LRTI y RLTI

1.2.2 Hecho generador

El hecho imponible es el principal elemento para que exista una relación jurídica tributaria entre la administración y el sujeto pasivo entendiendo que es "el conjunto de presupuestos abstractos, contenidos en las normas de derecho tributario material, de cuya existencia concreta derivan determinadas consecuencias jurídicas" (Amatucci, García & Trzaskalik, 2001, p. 62) es por esto que la ley es quien tipifica la existencia del hecho generador entendido como supuestos tributarios que dan nacimiento a la obligación.

El hecho imponible a más de ser entendida como el punto de partida de la relación jurídica tributaria, permite identificar varios momentos y elementos que según el autor Amilcar Araujo Falcao son una "referencia para que el legislador establezca elementos como definición de impuestos, exenciones, sujetos de la relación tributaria, base imponible, entre otras características" (1964, p. 25), entendiendo al hecho generador como elemento principal e importante para que el Estado ejerza su poder tributario y el legislador pueda delimitar la estructura de cada tributo.

Por otro lado, según Ferreiro, Clavijo, Martin, Pérez y Tejerizo, en el libro Derecho Tributario, (p.125) señalan que el hecho generado tiene como consecuencia tienen cuatro aspectos que definen a la relación jurídica tributario:

- Aspecto material: el acto en sí mismo que se requiere gravar.

- Aspecto espacial: territorio o lugar donde será aplicado y definición de situaciones en el ámbito internacional.

- Aspecto cuantitativo: porcentaje en el cual será gravado el tributo.

- Aspecto temporal el momento en que se generará el hecho imponible.

Para que inicie la relación jurídica entre la administración tributaria y el sujeto pasivo se necesita del hecho generador, es así que, en el caso del impuesto a la herencia, legados y donaciones se establece mediante la ley y reglamento.

En el caso de la donación, el hecho generador, es la celebración del contrato según el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno. En cambio, para la herencia y legados, existe una confusión debido a que en el Reglamento el hecho generador "se produce en el momento en que fallece la persona de cuya sucesión se defiere al heredero o legatario, si éste no es llamado condicionalmente" (LRTI, art 55, 2010), en cambio en la Ley se manifiesta que "en el caso de herencias, legados, y donaciones, el hecho generador lo constituye la aceptación expresa o tácita" (RLRTI, art 36, 2010), por lo que es necesaria una reforma o corrección del reglamento para no causar confusiones debido a que en la práctica y como se observa durante la historia del tributo, el hecho generador siempre fue considerado la aceptación expresa o tácita de la herencia y legado.

1.2.3 Deducciones

Las deducciones tributarias, son entendidas como un descuento que pueden reducir el ingreso gravado en el impuesto, debido a que existen factores específicos en la ley que provocan la justificación de la reducción. Es por esto que, se establece como "gastos que se pueden reducir el pago del impuesto que deben ser debidamente justificados y creados mediante ley" (Andreozzi, 1951, p. 31), es por esto que se exige una reducción del monto total que será parte de la base imponible del impuesto.

Uno de los elementos fundamentales para que existan deducciones tributarias es la ley, debido a que es la única forma para justificar la existencia de gastos deducibles de un impuesto, otorgando facultades al legislador encargado de estructurar las formas de aplicación de los impuestos y evitando abusos por parte de los contribuyentes.

Las deducciones son divididas en generales y particulares de las cuales permiten identificar el destino o caso particular en el que se aplican:

- Deducciones generales: factores que rebajan el monto que grava el impuesto aplicados a todos los casos en general.

- Deducciones particulares: factores que rebajan el monto que grava el impuesto pero en casos específicos establecidos en la ley.

En cuanto al impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones, se encuentran regulados varias deducciones consideradas en el artículo 57 del RLRTI:

- Gastos que se presentan por el fallecimiento del causante.
- Las deudas hereditarias.
- Derechos de albacea

Por lo tanto, las deducción establecidas en el reglamento, son particulares, es decir se aplican según cada caso en específico por ejemplo, en caso de la herencia una deducción según la Ley de Régimen Tributario Interno puede ser los gastos de la última enfermedad, de funerales, de apertura de la sucesión, etc.

1.2.4 Presunciones

Las presunciones son mecanismos de los cuales se puede definir un hecho desconocido a través de un hecho conocido, es por eso que, "la presunción convierte en derecho a hechos jurídicos que son solo simples suposiciones, fundada en circunstancias que suceden con generalidad" (Soler, 2008, p. 265), por lo tanto, existen elementos de incertidumbre o error siendo necesario que dichas presunciones se establezca a través de la ley, con el fin de generar seguridad jurídica y evitar abusos por parte de la administración.

En cuanto a las presunciones en el derecho tributario, necesariamente devienen de la ley, guiadas bajo los principios tributarios reconocidos en la Constitución, esto debido a que existen atribuciones hacia el poder tributario del estado que debe tener pautas y parámetros de aplicación legales para evitar abusos en la relación jurídica.

El Estado utiliza las presunciones como mecanismo que ayuden a la administración a evitar que los contribuyentes incumplan con la obligación tributaria a través de hechos que puedan ser utilizados con el fin de engañar, es por esto que, el impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones se establece las siguientes presunciones, según la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en su artículo innumerado, siguiente al artículo 36:

- Transferencia de bienes en el Ecuador, mediante sociedades, instituciones privadas sin fines de lucro, en las cuales el sujeto pasivo sea legitimario del causante o constituyente.

- Cuando exista la intervención de sociedades, instituciones sin fines de lucro, fideicomisos y similares, que a la fecha del fallecimiento del causante sean residentes fiscales o estén establecidos en paraísos fiscales, jurisdicciones de menor imposición o regímenes preferentes.

- Se presume donación en la intervención de terceros cuando los bienes y derechos han sido de propiedad de los enajenantes hasta dentro de los cinco años anteriores.

- Se entiende como donación, cuando en toda transferencia directa o indirecta de dominio de bienes y derechos, el adquirente sea legitimario del enajenante, o sea persona natural o jurídica domiciliada en un paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o régimen preferente, aun cuando la transferencia se realice a título oneroso.

Es preciso señalar que la prueba en contrario es un beneficio para el contribuyente, debido a que las presunciones parten de una incertidumbre.

1.2.5 Base imponible

Una vez identificados los elementos iniciales de la relación tributaria, cabe mencionar a los elementos que son necesarios para la liquidación de la obligación como es la base imponible, que define el monto del cual se tomará referencia para calcular el impuesto a pagar.

En vista que la obligación tributaria varía según cada caso en particular, la base imponible permite el cálculo que llevará acabo para observar el monto que debe cumplir el contribuyente frente a la relación jurídica tributaria con la administración. Es por esto que, la base imponible, “expresa la capacidad económica concreta demostrada al

verificarse el presupuesto de hecho del tributo" (Ferreiro, Clavijo, Martin, Pérez & Tejerizo, 2012, p. 169), es decir, que al momento de cumplirse el hecho generador se debe tomar en cuenta el monto que genera el contribuyente en cada caso en particular como base imponible en el cálculo del impuesto.

En cuanto a la base imponible del impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones, en el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 59, menciona que se encuentra "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".

Por lo tanto, la porción que se tomará como base imponible, es el valor que percibe cada heredero, donatario y legatario, para lo cual, la declaración debe ser de manera individual. Por otro lado, para poder determinar la base imponible, es necesario establecer los criterios de valoración para llegar a un monto que nos permita el cálculo de los impuestos es por esto que, el artículo 58 del RLRTI establece los criterios de valoración en razón a los bienes sujetos a impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones.

En conclusión, el impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones se basa su cálculo a través de valores y conceptos que serán definidos a continuación:

- Base imponible: el monto resultante del hecho generador sobre el cual se determina la obligación tributaria y se aplica la tarifa de impuesto correspondiente, establecido en la normativa legal que tiene parámetros de los cuales dependiendo la cantidad de la base imponible, se aplica la tarifa o porcentaje del impuesto.

- Tarifa: es aquella cifra expresada generalmente en forma porcentual que será aplica sobre la base gravable originada por el hecho generador realizado por una persona, sea esta natural o jurídicamente constituida, en virtud de cuantificar el valor a pagar de un determinado impuesto.

Ahora, al definir los componentes, cabe mencionar la tabla que se establece en la ley para el cálculo del impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones de la cual se logra calcular para cada caso particular de la siguiente manera:

Tabla 3: Impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados donaciones y hallazgos

AÑO 2019 En dólares			
Fracción Básica	**Exceso hasta**	**Impuesto Fracción Básica**	**% Impuesto Fracción Excedente**
0	72.060	0	0 %
72.060	144.120	0	5 %
144.120	288.240	3.603	10 %
288.240	432.390	18.015	15 %
432.390	576.530	39.637	20 %
576.530	720.650	68.465	25 %
720.650	864.750	104.495	30 %
864.750	En adelante	147.727	35 %

Fuente: Servicio de Rentas Internas-SR, 2019)

Para el cálculo del impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones, se debe tomar en cuenta la base imponible menos la fracción básica para posterior realizar una multiplicación del porcentaje de impuesto fracción excedente y sumar el impuesto a la fracción básica para así obtener el valor a pagar que ira variando conforme la base imponible establecida y las condiciones de rebaja que emana la ley, como es el caso de los hijos menores de edad y las personas con discapacidad.

1.3 Naturaleza del impuesto a la herencia, legados y donaciones

Para lograr entender de manera complementaria la naturaleza del impuesto a la herencia, legados y donaciones es importante definir su esencia general es decir el tributo.

Los tributos son importantes para el estado ya que permiten financiar el gasto público es por ese motivo que, una de las definiciones de tributos, parte de la idea de ser una

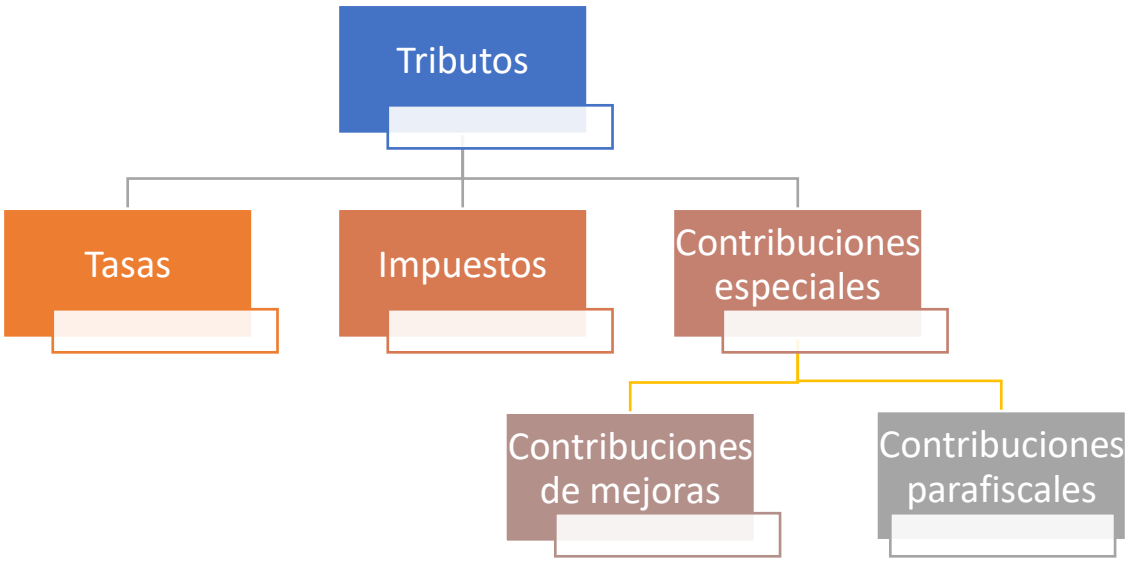
prestación que, de manera unilateral y fundamentada en la ley, el estado exige en razón de su poder, a los ciudadanos, con el fin de satisfacer necesidades públicas.

Para Catalina García Vizcaíno, los tributos "son una prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley" (1996, p. 28), es por esto que, existe una facultad o poder tributario que será limitado por una ley, en la que se justificará la recaudación del tributo, persiguiendo fines sociales y económicos, fomentado la cultura tributaria.

En cambio para Aliomar Baleeiro, existen tres elementos que definen al tributo, el aspecto jurídico, aspecto político y aspecto económico, pues menciona que el tributo "es una prestación por parte de los partículas en razón de su riqueza a favor del estado para que se satisfaga necesidades y exista a la vez bienestar general" (2001, p. 46) Por lo tanto, los tributos son una forma en la cual el estado ejerce su poder de forma limitada por la ley, tiene la facultad de recaudar fondos de sus contribuyentes para satisfacer necesidad de la población y lograr un bien común.

Dentro de los tributos existen tres clases:

Figura 1: División de los Tributos.



Fuente: De mi propiedad.

Los tres tributos permiten al Estado exigir un monto hacia el contribuyente mediante una relación jurídica pero, según la autora Catalina Garcia Vizcaino (1996), la diferencia recae en que las tasas, son la exigencia de una prestación por el servicio o actividad que el estado brinda al contribuyente, las contribuciones especiales son prestaciones obligatorias por beneficios individuales o de grupos sociales que derivan de la realización de obras o gasto público, es por esto que se dividen a su vez en contribuciones de mejoras y contribuciones parafiscales y por último los impuestos de los cuales se exige la prestación obligatoria al contribuyente en función de su productividad, consumo o patrimonio hacia el estado sin que exista una contraprestación directa.

Frente a estas tres calificaciones, en la presente disertación es necesario un mayor análisis de los impuestos, por ser el tema central por investigar, para lo cual, es preciso señalar que los impuestos tienen varias características:

Prestaciones en dinero o en especie en función de la renta, el consumo o el patrimonio del contribuyente, el Estado "reclama las contribuciones, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas" (Baleeiro, 2001, p. 24).

Es decir, que el impuesto, es un aporte que el ciudadano o contribuyente da al estado con la finalidad de brindarle la posibilidad de invertir para mejorar servicios o satisfacer necesidades públicas, englobando un ámbito u obligación patriótico del cual se busca el crecimiento del país a través de aportes monetarios.

Los impuestos forman parte de un sistema tributario: Según Antonio Jiménez González (1985), en su libro "Lecciones de Derecho Tributario", es el "conjunto de tributos armonizados entre sí que brindaran una fuente de ingresos necesarios para que el estado satisfaga necesidades de su pueblo" (p.45). Es necesaria su definición, debido a que el impuesto es parte de un sistema tributario que debe basarse y justificarse a través de principios rectores para lograr una compatibilidad y armonía con el resto de tributos.

Por lo tanto, el sistema tributario, es un conjunto de tributos, relacionados entre sí y cumplen con otros factores como su finalidad social, tal como lo define la Ley Orgánica

para Evadir La Elusión Del Impuesto A La Renta Sobre Herencia, Legados y Donaciones, en el artículo 300, que estipula "es un instrumento fundamental de política económica, que además de proporcionar recursos al Estado, permite estimular la inversión, el ahorro, el empleo y la distribución de la riqueza; contribuir a la equidad social" (2016).

Posterior al análisis de estos conceptos, el impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones se ve incluido en el sistema tributario que no busca fines recaudatorios, más bien busca un fin social que es la distribución de la riqueza.

1.3.1 Naturaleza del impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones según la clasificación de los impuestos

A partir de esta aclaración sobre la situación del impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones es preciso definir cada uno de sus caracteres que lo vuelven diferente de los demás impuestos, por lo que es necesario partir de la definición de impuestos directos e indirectos.

Existe una diferenciación entre impuestos directos e indirectos. Para el tratadista argentino Ángel Schindel (2003) menciona que "el criterio original de la distinción se basaba en las posibilidades de traslación. Los impuestos directos no se podían trasladar, mientras que los impuestos indirectos son aquellos que han sido concebidos para que tal traslación tenga lugar." (P.65) El impuesto a las herencias, legados y donaciones, grava directamente a quien ha obtenido el incremento patrimonial, mismo justifica su capacidad económica al sujeto pasivo que no puede transferir dicha imposición a un tercero.

El segundo criterio, tiene que ver con la manifestación de riqueza del obligado, en el cual "Son impuestos directos aquellos que atacan manifestaciones inmediatas de riqueza como el patrimonio y la renta. Son impuestos indirectos los que inciden en manifestaciones indirectas de riqueza, como los actos de cambio, producción y consumo" (Samaniego, 2018, p.17).

Consecuentemente, el impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones es un impuesto directo porque recae en el sujeto pasivo de la relación tributario con

imposibilidad de transferir dicha obligación a un tercero y además grava una manifestación inmediata de riqueza y renta que se obtiene al momento de obtener un incremento patrimonio con la adquisición de dominio de bienes a título gratuito.

En cuanto a los impuestos reales y personales se diferencian por la importancia del sujeto pasivo dentro de la relación jurídica tributaria, tal es así que, los impuestos personales identifican las condiciones, capacidad contributiva y otros factores del sujeto pasivo para que se grave el impuesto, mientras que los reales carecen de criterios de valoración.

Para León Pérez de los Ríos, los impuestos personales "a más de identificar objeto que grava el impuesto, este influye según las condiciones del contribuyente por lo que los impuestos reales solo toman en cuenta el objeto del impuesto sin elementos externos al mismo" (1976, p. 73).

El impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones se definiría como personal partiendo del criterio que los impuestos personales toman en cuenta, la condición del sujeto pasivo para que el impuesto varíe, por lo que, en este caso, el parentesco o condición del sujeto pasivo son factores que provocan rebajas o exenciones al cumplimiento de la obligación tributaria. Además, el Impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones, se establece mediante un cálculo que prevé la capacidad contributiva de cada contribuyente.

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

En el caso del impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones, nos encontramos frente a una imposición progresiva pues según la Tabla emitida por el Servicio de Rentas Internas, se mantienen los parámetros para realizar el cálculo nos encontramos que va

gravando el impuesto conforme la ganancia o acrecimiento del patrimonio del sujeto pasivo tenga mayor valor.

Los impuestos pueden ser en dinero o en especie; en dinero, mediante la moneda de curso legal que se encuentra establecido en cada país, en cambio en especie puede ser a través de servicios u objetos.

La administración tributaria, tiene la potestad de recaudar los montos que generen el cumplimiento del hecho generador del impuesto, por lo que, en el Ecuador todos los impuestos son pagados en dinero de curso legal, que en este caso, es el Dólar de los Estados Unidos de América.

Otra clasificación son los impuestos proporcionales y graduados; se caracterizan por la cuota o porcentaje que grava el impuesto entendiendo que, los impuestos proporcionales establecen un porcentaje o cuota unánime para todos, es decir, no existe variación como lo hacen los impuestos graduales en los cuales la cuota o porcentaje que grava el impuesto, cambia conforme la capacidad económica de los contribuyentes.

El impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones es un impuesto gradual debido a que las tarifas que establece la ley, varia de manera progresiva conforme la base imponible, tal es así que, existe una tarifa del 0% cuando la base imponible es de 0 y hasta un 35% cuando es USD 864.750, 00 o duperior.

1.3.2 Naturaleza del impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones según su objeto

Una vez definido las características que engloban el impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones es preciso definir su naturaleza según el objeto del impuesto que se tomara en cuenta como la renta o el patrimonio.

El patrimonio es el conjunto de bienes materiales o inmateriales que una persona posee o adquiere, por lo que en la herencia, legados y donaciones existe una adquisición de bienes

a título gratuito lo que permite un acrecimiento en el patrimonio del heredero, legatario o donatario.

El patrimonio se relaciona con el impuesto a la renta sobre herencia, legados y donación al grabar un acrecimiento patrimonial de los herederos, donatarios o legatarios en la que existe un aumento de la capacidad económica independientemente del causante o donante es por eso que se complementa con la renta.

En cuanto a la renta, según el autor Horacio García Belsunche (1982), existen tres criterios a tomar en cuenta para entender su definición:

- El producto periódico de un capital ya sea corporal o incorporal, en lo que se incluye el trabajo humano.

- El total de ingresos materiales que recibe el contribuyente, es decir el total de enriquecimientos que provienen de fuera del contribuyente, cualquiera sea su origen y sean o no periódicos.

- El enriquecimiento del contribuyente, ya sea por concepto de satisfacciones, es decir, consumo, y ahorros, en el transcurso de determinado periodo de tiempo. Esta definición implica la consideración de la renta como todo lo consumido en el periodo, más el cambio generado en la situación patrimonial del individuo.

De estas tres definiciones, ubicamos al impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones en la segunda precisión, debido a que el contribuyente o sujeto pasivo, se encuentra obteniendo un enriquecimiento hacia su patrimonio, por lo que, la renta a gravar es ese monto del cual el legatario, heredero o donatario obtiene por encontrarse frente a una obtención de bienes a título gratuito.

Por lo tanto, la renta es entendida como “los ingresos que conforman utilidades o beneficios que rinden una cosa o actividad, así como, todos los beneficios, utilidades que permita un incremento de patrimonio que se perciben o devenguen, cualquiera sea su origen, naturaleza o denominación” (Zabala, 2005, pág. 87). Es así que, el impuesto a la

herencia, legado y donaciones se consideran renta debido al acrecimiento patrimonial que se genera por una adquisición a título gratuito y el estado va a exigir un monto de ese crecimiento.

CAPÍTULO II

2 PRINCIPIOS RECTORES TRIBUTARIOS FRENTE AL IMPUESTO A LA RENTA SOBRE HERENCIA, LEGADOS Y DONACIONES EN EL ECUADOR

En el presente capitulo, se analizará los principios rectores tributarios que se reconoce en la legislación ecuatoriana, por lo que se describirá las características y deber ser de cada uno, con el fin de identificar el objetivo que persiguen y si los mismos son aplicados correctamente en la normativa vigente que regula el impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones en el Ecuador.

2.1 Principios rectores Tributarios

Los principios rectores tributarios que se analizarán son los siguientes:

Tabla 4: Principios rectores Tributarios

PRINCIPIO	CARACTERÍSTICA PRINCIPAL
Generalidad	Todos los ciudadanos deben contribuir con los gastos públicos del estado
Progresividad	A mayor capacidad contributiva, mayor será el monto de aportación del contribuyente
Eficiencia	Leyes tributarias claras y administración debe brindar mayores facilidades en el proceso de declaración y pago de impuestos.
Simplicidad administrativa	Fomentar la cultura tributaria creando mecanismos que faciliten el aporte por parte del contribuyente
Irretroactividad	Solo se aplica la ley que se encuentra vigente.
Equidad-Igualdad	Todos son iguales ante la ley
No Confiscatoriedad	Evita que la capacidad contributiva sea menor a la aportación que general el impuesto con el fin de no violentar del derecho de propiedad
Suficiencia Recaudatoria	El estado recauda tributos para financiar el gasto público por lo que se debe lograr una gran recaudación si no el tributo pierde su sentido principal.
Capacidad Contributiva	La existencia de aportes por concepto de tributos según las posibilidades o capacidad económica de cada contribuyente

2.1.1 Principios rectores tributarios que emanan de la Constitución del Ecuador, Código Tributario y los que se encuentra de manera tácita en la legislación ecuatoriana, con relación al impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones

Los principios rectores tributarios que emanan de la Constitución, son imprescindibles, en razón de la envestidura de supremacía contemplada por la misma, debido a que en el Ecuador y en Estados de Derecho se considera como la Carta Fundamental que alinea todo el ordenamiento jurídico conformada por:

> "Supremacía formal en donde la constitución constituye la fuente de las fuentes del derecho y goza de una especial rigidez y la supremacía material que tiene como consecuencia la limitación del contenido de todas las demás normas, que es en parte predeterminado y debe adecuarse a la constitución" (Navarrete Vela, 2012, pág. 26)

La Constitución del Ecuador se fundamenta bajo principios "sobre los cuales se construyen las instituciones del Derecho y que en un momento histórico determinado informa del contenido de las normas jurídicas de una Estado" (Quisbert, 2006, pág. 3) es decir que son directrices obligatorias que permitirán la garantía de derechos mediante su aplicabilidad en la legislación.

Los principios Constitucionales son de aplicación obligatoria que incluye un limitante al poder estatal y garantía a los derechos de los ciudadanos por lo cual se encuentran "destinados a asegurar la consagración y efectivizarían normativa de los valores y fines constitucionales, así como la eficacia y eficiencia del corpus constitucional" (García, 2000, p. 56), para lo cual son entendidos como la base del sistema jurídico tributario que permite el funcionamiento y regulación del estado.

La aplicación de los principios constitucionales en el ámbito tributario son una guía para la correcta política económica que siempre se enfoca en "buscar soluciones para ingresar más recursos y diversificar su gasto" (Navarrete Vela, 2019, p. 59), para lo cual, se prevé distintas variables en donde los tributos son un elemento sensible de implementar en la sociedad por lo que su aplicabilidad no debe vulnerar derechos.

En cuanto al régimen tributario, en el artículo 300 de la Constitución se determina los principios de obligatoria aplicación en la creación de tributos, pero cabe mencionar que son ejemplificativos, debido a que la misma constitución, en sus distintos artículos, da nacimiento a otros principios de vital importancia, que también serán analizados en el presente capítulos.

2.1.1.1 Principio de Generalidad

El principio de generalidad "implica que todos debe pagar impuesto, que nadie debe estar exento de la obligación de pagarlos" (Pérez de los Ríos, 1976, pág. 10), por lo tanto, se establece una contradicción con el principio de nacionalidad pues el sujeto pasivo incluye a personas naturales o jurídicas nacionales y extranjeras, ampliando la soberanía fiscal.

Por otro lado, la definición anterior cuenta con vacíos, debido a que se describe como un principio absoluto, para lo cual varios tratadistas manifiestan la existencia de límites. Para Fernando Pérez Royo (1998) el principio de generalidad "constituye un requerimiento dirigido al legislador para que cumpla con la exigencia de tipificar todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica" (pág. 42), en cambio para Osvaldo Soler el principio de generalidad "rebaza los parámetros del principio de territorialidad, en donde todos aportan y son parte de las cargas fiscales pero tiene como límite el establecimiento de situaciones para que nazca el hecho generador" (pág. 75). , por lo tanto el presente principio es limitativo en la medida que la ley establezca las características que debe cumplir los contribuyentes, incluyendo capacidad económicas y elementos que crean un hecho generador.

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en la IX Conferencia Internacional Americana de 1948 al destacar en su articulo XXXVI que "Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos". A partir de esta definición se entiende que el legislador debe establecer el hecho generador para que se origine el tributo, identificar al sujeto pasivo siendo inclusivo y evitando exenciones fiscales que no tengan razón de ser es decir que:

> "La concesión de beneficios fiscales puede estar materialmente justificada y constitucionalmente legitima, siempre que la misma sea un expediente para la consecución de objetivos que gozan de respaldo constitucional" (Ferreiro Lapatza, Clavijo Hernández, Queralt, Pérez Royo, & Tejerizo López, 2002, pág. 56)

Por lo tanto, el principio de generalidad evita la consignación de todo tipo de privilegios a través de la ley con lo cual siempre es necesaria la configuración o la estipulación del hecho imponible y la capacidad contributiva para la creación de un impuesto.

La Constitución del Ecuador (2008), en el numeral 2 del artículo 11 establece que "todas las personas son iguales y gozaran de los mismo derecho, deberes y oportunidades" por lo que la generalidad evita la discriminación o privilegio de grupos de personas con lo cual obliga a que la ley sea abstracta con el fin de que "las exenciones y beneficios en materia tributaria deben reducirse al mínimo con el fin de que todas las personas contribuyan con el estado" (García, 2000, p. 43).

El principio de generalidad, complementa a su vez el principio de justicia instaurado por Adam Smith en su libro "La Riqueza de las Naciones", debido a que se buscas que todos los ciudadanos de un estado contribuyan al sostenimiento del mismo, dotándose de obligaciones. Este concepto responde a un carácter netamente social por lo que el principio de generalidad dota al estado y demás órganos, de poder tributario con el fin de sustentar cargas publicas mediante el aporte de todas las personas naturales, jurídicas, nacionales y extranjeras con capacidad contributiva y que cumplan con el hecho generador establecido en la ley como limite a la soberanía tributaria.

En el impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones existe un cumplimiento con el principio de generalidad debido a que tanto personas nacionales como extranjeras deben realizar la declaración al momento de adquirir un incremento patrimonial a título gratuito, en el Ecuador o en el extranjero.

El principio de generalidad se encuentra aplicado en el artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno (2004) que emana lo siguiente:

> Art. 36.- Tarifa del impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas:
>
> Están gravados con este impuesto los incrementos patrimoniales provenientes de herencias, legados, donaciones, hallazgos y todo tipo de acto o contrato por el cual se adquiere el dominio a título gratuito, de bienes y derechos existentes en el Ecuador, cualquiera que fuera el lugar del fallecimiento, nacionalidad, domicilio o residencia del cuasantes o sus herederos, del donante, legatario o beneficiario. (LORTI, 2004)

En caso de residentes en el Ecuador, también estará gravado con este impuesto el incremento patrimonial proveniente de bienes o derechos existentes en el extranjero, y en el caso de no residentes, cuando el incremento provenga de bienes o derechos existentes en el Ecuador.

Por otro lado en el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno en el artículo 54 delimita el objeto que será gravado por el impuesto por lo que:

> Art. 54.- Objeto.- Son objeto del impuesto a la renta 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.
> Grava también a la transmisión de dominio o a la transferencia de bienes y derechos que hubiere poseído el causante o posea el donante en el exterior a favor de residentes en el Ecuador. (RLORTI, 2015)

En la legislación ecuatoriana el impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones tiene tres escenarios distintos en los cuales se puede observar el principio de generalidad:

- Personas naturales o jurídicas que residan en el Ecuador y adquieran bienes en el Ecuador provenientes de herencia, legados y donaciones.

- Personas naturales o jurídicas que residan en el Ecuador y adquieran bienes en el exterior provenientes de herencia, legados y donaciones.

- Personas naturales o jurídicas que residan en el exterior y adquieran bienes en el Ecuador provenientes de herencia, legados y donaciones.

Si bien el impuesto supera al principio de territorialidad, el principio de generalidad implica otros factores que servirán de límite al poder tributario así como para los contribuyentes.

Si bien todas las personas deben contribuir mediante el impuesto a la renta sobre herencia, legado y donaciones, el mismo debe ser justificado mediante la ley, quien deberá establecer parámetros para que se analice el sujeto pasivo que debe declarar dicho tributo, al igual que se debe evitar concesiones de beneficio fiscal pues se puede caer en diferenciaciones injustas por lo que se debe argumentar en la ley su aplicación.

En cuanto al impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones, la ley y el reglamento establecen las características, sujetos pasivos, base imponible entre otros factores de la relación jurídica tributaria que deben considerarse para que se dé la relación jurídica tributaria. Por otro lado, en la ley y reglamento, son poco los beneficios fiscales pues el único artículo que menciona este particular es el 60 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno:

> Art. 60: En el caso de que los beneficiarios de herencias y legados se encuentren dentro del primer grado de consanguinidad con el causante y sean mayores de edad, las tarifas de la tabla mencionada en el inciso anterior serán reducidas a la mitad. En caso de que los hijos del causante sean menores de edad o con discapacidad de al menos el treinta por ciento según la calificación que realiza el CONADIS, no serán sujetos de este impuesto. (RLORTI, 2015).

Ahora, si bien existen parámetros en la ley que cumplen con el principio de generalidad, es preciso analizar que puede existir una doble imposición de cierta forma cuando existan bienes en el extranjero que serán transferidas a título gratuito a favor de personas residentes en el Ecuador o viceversa con bienes en el ecuador frente a personas extranjeras.

La doble imposición implica que "dos o más sujetos activos establecen dos o más contribuciones sobre el mismo ingreso gravable" (Martínez, 2011, p.18) es por eso que en el impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones se encuentra dentro de la doble tributación internacional, al momento de cumplirse dos obligaciones para cada país frente a la transferencia de bienes a título gratuito.

Si bien para evitar la doble tributación internacional existe el mecanismo de la reducción del monto a pagar por impuesto generado, no se asegura que no se presente la doble tributación pues el método especifico sería establecer tratados internacionales en los cuales exista "exenciones, en donde el estado de residencia permite que no incluyan las rentas obtenidas en el extranjero. Con este sistema la inversión realizada solo tributa en el estado donde se realiza la inversión" (Martínez, 2011, p.32).

Es así que se lograría impedir una doble tributación pero siendo esta una solución extensa por la cantidad de tratados o convenios internacionales necesarios para la aplicación de exenciones.

2.1.1.2 Principio de Progresividad

En la Constitución del Ecuador, se reconoce el Principio de Progresividad del cual se encuentra directamente relacionado con la capacidad contributiva debido a que aplica la premisa de que a mayor capacidad contributiva, mayor va a ser el valor de aportación, con el fin de desarrollar un sistema justo. Entonces, se describe a la Progresividad como un principio que busca fines alejados de la recaudación del tributo, como es la igualdad de aportación o la distribución equitativa de la riqueza.

A diferencia del principio de proporcionalidad, la progresividad establece que "quien tenga mayor capacidad contributiva, asuma obligaciones mayores y su cuantía sea más que proporcional a esa mayor capacidad" (Terán, 2014, p.68).

El principio de progresividad, es considerado como la base de un sistema tributario justo debido a que "Se refiere a la distribución de la carga impositiva entre los sujetos pasivos de la obligación tributaria conforme a la capacidad contributiva disponible" (Rodríguez,

2015, p.79) es decir que, a mayor capacidad contributiva, mayor será el monto de la obligación.

El principio de progresividad constituye un límite del poder tributario y una obligación que debe tomar en cuenta el legislador, por lo cual, se encuentra relacionado con el principio de igualdad y de capacidad contributiva. En tal sentido, es necesario observar la capacidad contributiva de cada persona pues la diferenciación permite el análisis de componentes que reconocerán el cálculo del monto del impuesto.

Otra característica que debe ser tomada en cuenta, es la justificación bajo el concepto de solidaridad que incluye el presente principio, debido a que se puede observar como injusto para las personas con mayor capacidad contributiva, pero al momento de existir un desprendimiento de ese patrimonio, se encuentra dirigido al estado y su mejoramiento, siendo así una justificación lógica para la creación de tributos.

Es preciso manifestar que el principio de progresividad, se relaciona con el principio de confiscatoriedad en el que se prohíbe que la administración tributaria recaude más allá de lo permitido por la ley o que exista una doble imposición por lo que la progresividad de un tributo provoca el límite del poder tributario.

En este sentido, el impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones es progresivo debido a la variación de la tarifa establecida conforme a la base imponible según el artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno que fue analizado en el capítulo anterior en el cual la fracción básica inicia de 0 hasta 864.750,00 con el porcentaje de 0 a 35% dando una variación en el aporte según cada caso en particular.

Por lo tanto, el principio de progresividad es aplicado en el impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, exigiendo al legislador que establezca porcentajes diferenciados a la capacidad contributiva para el cálculo del monto de aportación del impuesto siendo así una exigencia que varía según cada contribuyente y el valor de adquisición que tenga así como un límite para el poder tributario en el cual el estado recoleta montos por concepto del impuesto según parámetros legales evitando el abuso.

2.1.1.3 Principio de simplicidad administrativa y Principio de eficiencia

El principio de eficiencia y la simplicidad administrativa se relaciona en cuanto a la persecución del mismo fin, pues las dos buscan incentivar a una buena cultura tributaria y obtener mayor recaudación por lo que la simplicidad administrativa permite que la administración tributaria encuentre métodos alternativos y cómodos frente a las declaraciones de impuesto es por eso que:

> "Este principio trata de que los tributos no deben generar gastos también conocidos como costos de la recaudación o costos muertos para los contribuyentes al aumentar la carga impositiva soportada, ni para la Administración Tributaria como organismo de control, al disminuir su volumen de ingresos" (Terán, 2014, p.58).

Por lo mencionado, el principio de simplicidad administrativa debe ser aplicado de forma que se beneficie tanto la administración como el sujeto pasivo. En este sentido, el principio se basa en que la administración no ocupe mayor gasto en la recaudación de tributo, mediante la utilización de herramientas alternativas para que el contribuyente pueda realizar sus declaraciones o pagos de manera más fácil y accesible, con el fin de estimular la cultura tributaria.

El supuesto que emana de este principio parte de que "a menores niveles de informalidad, mayor es de cumplimiento tributario" (Díaz, 2009, p. 15), es por eso que compromete a la administración, el instaurar mecanismos que minimicen la presión fiscal indirecta en la cual los contribuyentes generan gastos tanto monetario como no económicos.

Uno de los ejemplos más relevantes en la aplicación del principio de simplicidad administrativa, es el reemplazo de los mecanismos físicos como declaraciones en formularios, presentación del formulario ante la administración, entre otros, por los medios tecnológicos como son declaraciones mediante internet a través de la página del Servicio de Rentas Internas.

Los costos de recaudación son un problema que conlleva a la falta de cooperación en el pago de tributos por el sujeto pasivo pues entre más sacrificios deba hacer el contribuyente, menor será la predisposición de colaborar con los gatos públicos y el auto sustento del estado, mediante tributos por lo que es necesario que se prevea mayor facilidad para no involucrar más gastos que la propia carga tributaria.

Frente a la finalidad del principio de simplicidad, el autor José Luis Terán Suárez, establece que existen dos objetivos; el primero es la gestión de la administración tributaria en la cual se debe establecer mecanismos que faciliten la recaudación para que así beneficie al sujeto pasivo, restándole costos extras. El segundo objetivo es dirigido hacia el legislador pues se encuentra obligado a crear tributos dotados de simplicidad y claridad, evitando confusiones o dificultad de comprensión por parte de los sujetos de la relación tributaria.

Por lo tanto, el principio de simplicidad administrativa debe ser guiado a las facilidades que pueda brindar la administración frente al sujeto pasivo para poder obtener altos resultados de recaudación e instaurar una debida cultura tributaria pues es importante manifestar que la no aplicación del principio de simplicidad administrativa puede provocar que el sistema tributario se deteriore.

En cambio, el principio de eficacia tiene estrecha relación en el ámbito administrativo, debido a que se busca una mejor recaudación, optimizando recursos materiales y personales, por lo que la administración tributaria debe brindar facilidades para la receptación del impuesto. Es por eso que la principal finalidad es que el tributo logre mayores índices de recaudación.

Frente a este análisis, autores como José Terán Suarez manifiesta que el principio de eficiencia mide la capacidad de recaudación del tributo por lo que “el presente principio hace referencia a la optimización de los recursos públicos para obtener el máximo resultado posible, al mínimo costo que implica el diseño de los tributos y la intervención de la Administración” (2014, p.71).

Frente a esta definición se encuentran relacionado el incentivo a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria para el pago de tributos a través de mecanismos que brinden facilidades frente a la difusión, declaración y recaudación de un tributo, lo que provoca la intervención del legislador y la administración tributaria.

Para la autora Lina María Uribe (2013), en la revista "Principio de eficiencia tributaria y neutralidad: incidencias teóricas y prácticas desde el IVA", encontramos tres objetivos que busca ser instaurados en el régimen tributario:

- Beneficio y costo por parte del Estado: En el cual, se busca una mayor recaudación sin utilizar muchos recursos, para los cuales el Estado debe instaurar, mediante la administración, facilidades para el contribuyente sin que esto signifique mayor gasto público.

- Moderación sobre los gastos que se le imponen al contribuyente, para cumplir con la obligación tributaria: La eficacia desde este punto de vista, requiere que el contribuyente se encuentre sujeto a una obligación donde la carga no sea elevada para que pueda ser cumplida.

- Efectos que conlleva la recaudación de un tributo en la economía del país: Tiene que ser analizado frente a la situación que se puede generar entre los sujetos pasivos de la obligación tributaria, de los cuales se justifican bajo tres enfoques:

    - Utilitarista: en el cual se analiza si existe un mayor beneficio, dejando de lado la situación de los menos favorecidos.

    - Óptimo de Pareto: "si se logra mejorar al menos a una persona sin desmejorar a otra" (Roemer, 2008, pág. 77), es decir que trata de buscar el beneficio de todos tomando en cuenta que siempre habrá una afectación pero sería mínima.

    - Óptimo de Kaldor-Hicks: busca establecer igualdad en la cual los que tienen mayor beneficio, compensen de alguna forma a los que se encuentran desfavorecidos frente al tributo.

Es así que el principio de eficacia no solo se limita a una mejoría en la recaudación, debido a que, expone las aristas de mejoramiento para la administración y la motivación a los contribuyentes para su cumplimiento, lo que servirá de pautas para que el legislador instaure una positiva cultura tributaria.

El principio de simplicidad administrativa busca una mayor recaudación de impuesto mediante la aplicación de métodos que sirvan al contribuyente de guía y facilidades para declarar y pagar los montos que generan un tributo.

Es por esto que, el principio de simplicidad administrativa se relaciona con el principio de eficiencia debido a que los dos persiguen el mismo fin de facilidades de recaudación y en consecuencia reducir los costos de recaudación que a la administración le implica.

Frente a estos dos ámbitos es preciso señalar cual es el procedimiento para la declaración del impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones:

- Proceso DIMM

  Realizar mediante un programa informático llamado “Declaración de Información en Medio Magnético” (DIMM), en el cual, el contribuyente se registra y llena un formulario que requiere información general sobre las personas y los bienes que va a adquirir mediante los criterios legales que se establece el avalúo de los mismos.

  En el mismo formulario se solicita los valores del patrimonio. Esto en la práctica se convierte en una dificultad para los contribuyentes, y se ven obligados a solicitar la asesoría de terceras personas, o funcionarios de la administración tributaria.

- Proceso de declaración en el SRI

  Una vez realizado el formulario en el DIMM, se debe cargar el formulario a la página del SRI mediante la clave y usuario del contribuyente.

Posterior, el contribuyente debe realizar un anexo al formulario 108 en el que se detalla con mayor precisión el patrimonio que adquirió, por lo que, se solicita, por ejemplo, números de predio, placas de vehículos, cuentas de banco, entre otros, finalmente, se desprenden dos procedimientos a seguir, que varían en relación al valor a cancelar por el contribuyente.

- Contribuyente no cancela ningún monto

  El anexo al formulario 108 y el formulario 108 le permitirá realizar los procesos posteriores para la adquisición de la herencia, legado y donación, siendo un documento que le acredita la realización de la declaración frente a cualquier autoridad pública o privada.

- Contribuyente debe cancelar un monto por concepto del impuesto

  En primera instancia, según los funcionarios de atención al público del SR,I ubicado en la Plataforma Gubernamental de Quito, mencionan que debe ser cancelado el valor del impuesto para después realizar la presentación física del formulario 108 y el anexo al formulario adjuntando los documentos que acrediten el valor de los bienes que declaró en donde debe constar la caracterización de cada uno y su respectivo avaluó.

Como se puede observar el impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencia, legados y donaciones cuenta con varios procesos que deben ser realizados y que desde un inicio guardan complejidad debido a que no existen mecanismos que capaciten a los contribuyentes para realizar la declaración.

El artículo 58 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario establece los criterios de valoración de los bienes sujetos al cálculo del impuesto, los funcionarios de atención al cliente tienen varios criterios distintos como por ejemplo en el caso de los bienes inmuebles la ley establece, el avalúo catastral, pero el mismo varia su valor tanto en la ficha catastral como en el comprobante de pago del impuesto predial que prevé el Municipio de Quito por lo que dificulta la precisión de la declaración del impuesto.

Otro de los factores precisos a mencionar es la incoherencia del pago del impuesto antes de la revisión del anexo al formulario 108 debido a que, al mismo se debería realizar una sustitutiva en caso de error, y con ello el pago de la diferencia más un recargo por concepto de multa, siendo una carga mayor para el contribuyente en caso de equivocarse.

Es necesario contar con una guía al contribuyente y mecanismos que simplifiquen la relación jurídica tributaria, pues tanto, los procesos como la administración no son eficientes en la medida que traban el proceso de pagar impuesto apoyando la cultura de poca recaudación que tiene el Ecuador frente a los tributos en general.

2.1.1.4 Principio de Irretroactividad

El principio de irretroactividad establece la aplicación de la ley vigente con el fin de generar seguridad jurídica, es por eso que en Ecuador el Código Tributario, en concordación con el Código Civil manifiesta que no existirán leyes tributarias con efecto retroactivo con el objeto de limitar la potestad legislativa y que no existan abusos legales para los contribuyentes, garantizando sus derechos civiles.

Este principio se vincula, de manera directa, con el principio de legalidad debido a que los dos generan seguridad jurídica, pues los tributos se encuentran plasmados en la ley y su aplicación debe tener vigencia por lo que la misma establecerá o desarrollará los parámetros del principio de irretroactividad es por esto que el artículo 11 del Código Tributario, establece lo siguiente:

Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán a partir de su publicación en el Registro Oficial, salvo que se establezcan fechas de vigencia posteriores a la misma.

Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores.

Por lo tanto, la vigencia de la ley tributaria se da al momento de la publicación en el registro oficial. Existen excepciones que según el autor José Luis Terán Suarez (2014) se dividen en supuesto general y especifico.

El general establece que toda normativa tributaria rige al momento de su publicación en el registro oficial, en cambio el supuesto especifico manifiesta que existen casos donde la ley rige a partir del primer día del siguiente año para los tributos cuya determinación o liquidación se realice por periodos anuales y el primer día del mes siguiente para tributos cuya determinación o liquidación sea por periodos menores.

El principio de irretroactividad a más de limitar el poder legislativo, también es una barrera al poder tributario del estado debido a que en la norma vigente se establecen los elementos de la relación jurídica tributaria, por ejemplo, el hecho generador emana de la ley para lo que es un limitante para que el estado cree nuevos tributos.

Por lo cual, el principio de irretroactividad va a garantizar los derechos de los contribuyentes en el ámbito de estricto derecho y generará confianza y paz en la sociedad al limitar los poderes del estado, en el ámbito social.

El principio de irretroactividad establece que los tributos, en este caso el impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones debe ser aplicado mediante una ley vigente con el fin de generar seguridad jurídica.

Es por esto que las leyes que rigen el impuesto de manera directa, es la Ley de Régimen Tributario Interno en la cual se establece la tarifa y varias características de la relación jurídico tributaria, complementando su aplicación con el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno donde se establece de una mejor manera los componentes y características del impuesto.

De manera indirecta el impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones se regula mediante el Código Civil y Código Tributario en el que se establecen pautas más

generales, definiciones, relación jurídica en general y componentes netamente de la sucesión por causa de muerte o donaciones.

Todas las leyes antes mencionadas se encuentran inscritas en el registro oficial, probando así su vigencia y validez en el ámbito tributario en la cual se evita que exista inseguridad jurídica, generando legalidad en los preceptos establecidos para el funcionamiento del impuesto.

El principio de irretroactividad se compone de supuesto general que establece que la ley rige al momento de la publicación en el registro oficial. En el caso del impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones la ley se encuentra vigente desde el 2004 con Registro Oficial número 463.

En cambio el supuesto específico establece que la ley rige a partir del primer día del siguiente año para tributos anuales. En este caso el impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones se aplica de manera parcial debido a que existe un cambio en las tarifas de manera anual que debe regir y variar según el inicio de cada año relacionado a un periodo tributario.

2.1.1.5 Principio de Equidad y Principio de Igualdad

El principio de Equidad es fundamental desde la antigüedad, a través de la definición aportada por varios filósofos que encuentran necesario este principio para la organización de la sociedad. Para Aristóteles la equidad va más allá de la ley, para "centrarse en la rectificación de la misma mediante la justicia"(Cretella, 1990, p. 32), por lo tanto las dos se complementan. En cambio, para Ulpiano, jurista romano, la equidad es dar a cada quien lo que le corresponde.

Frente a estas concepciones se establece que la equidad "es un remedio para subsanar los defectos derivados de la generalidad de la ley" (Andrade, 2011, p.16), es por tanto un elemento correctivo que permite alinear la ley para cada caso en particular para llegar a la justicia y que el estado de lo que legítimamente le corresponde a cada persona.

El principio de equidad en el ámbito tributario, es más estricta, pues su aplicación es a priori de la creación de la ley, es decir, que el legislador debe utilizar las pautas de la equidad para crear las leyes que emanan tributos. Frente a esta premisa aparece el principio de equidad acompañado de dos principios importantes, la capacidad contributiva y la progresividad para permitir a cada contribuyente aportar al gasto público según sus condiciones económicas.

La equidad funciona de dos maneras diferentes, que, según José Luis Terán Suarez, en su libro Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación, señala que siempre existe equidad a si los tributos sean estáticos, es decir, no se observe la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo como el impuesto al valor agregado.

El primer concepto es la equidad horizontal que consiste en que todas las personas de un estado deben pagar tributos sin ningún tipo de discriminación por raza, sexo, etc., haciendo referencia a que todos son iguales ante la ley. Por otro lado, el segundo concepto es la equidad vertical que los contribuyentes que se encuentren en mejores condiciones paguen un mayor monto frente a los tributos que quien está en condiciones inferiores, tomando en cuenta la capacidad económica de cada sujeto pasivo en particular.

Cabe mencionar que el principio de equidad a más de ser reconocido en la Constitución, se encuentra establecido en el Código Tributario a través del principio de igualdad que será complementado más adelante, donde se podrá apreciar que la equidad es fundamental, junto con el principio de generalidad, para el cumplimiento del principio de justicia establecido por Adam Smith.

En cuanto al principio de igualdad, para Adam Smith, en su libro "Riqueza de las Naciones" reconoce al principio de uniformidad como un sub principio para llegar a la justicia tributaria, en la cual implica "la igualdad de todos frente a los tributos y la exclusión de privilegios, segregación o todo tipo de discriminación entre contribuyentes" (Pérez de los Ríos, León, 1976, p. 101). Es por esto que la evolución de la uniformidad es el principio de igualdad, que implica al legislador el reconocimiento de todas las personas iguales ante la ley.

Para Fernando Hernández Guijarro (2015) en su artículo "Los Principios de Generalidad e Igualdad en la Normativa Tributaria Municipal y su infracción por las ordenanzas fiscales", establece que existen dos tipos de acepciones dentro del presente principio en el cual, existe la igualdad ante la ley, donde todos son iguales en el reconocimiento de sus derechos u obligaciones y, la igualdad ante la aplicación de la ley, en la cual la administración u organismos de control están obligados a aplicar la ley de manera igualitaria, con lo que se limitaría su potestad tributaria.

En el ámbito tributario, se entiende que todos son iguales ante la ley por lo que no existirá discriminación de ninguna clase en cuanto al tratamiento de tributos siendo este un límite para el legislador y además la relación tributaria debe regir bajo la igualdad por lo que la administración tributaria debe conceder iguales oportunidades y trato frente a los contribuyentes.

El principio de igualdad tributaria no se encuentra establecido de manera expresa en la Constitución pero, el numeral dos del artículo 11 señala al principio de igualdad en el cual todos son iguales y gozarán de los mismos derechos y obligaciones. En el caso de los tributos, todos los contribuyentes tienen los mismos deberes y garantías ante la ley tributaria.

En cuanto a la igualdad tributaria, Rodríguez Bereijo (2011), en su libro "Igualdad Tributaria y Tutela Constitucional. Un Estudio Jurisprudencial" (p.46) manifiesta que existen tres tipos de definiciones del principio de igualdad:

2. La Igualdad ante los tributos en la que todos debe soportar las cargas impositivas con el fin del sostenimiento del gasto público sin privilegio alguno.

   Esta acepción es más aplicada para el principio de generalidad debido a que engloba a un todo frente a los tributos y persigue el mismo objetivo que es el sustento del estado, como fue analizado en el acápite anterior. Podría ser entendida dentro del principio de igualdad al establecer que todos son iguales ante las mismas obligaciones tributarias.

3. La igualdad en los tributos, esta igualdad parte del gravamen común como obligación tributaria siempre que se observe la capacidad económica de cada uno.

   La igualdad tributaria, dentro de este ámbito, es entendida como el mismo gravamen para todos. Esta definición se aplicaría en los tributos indirectos debido no se observa la capacidad contributiva como lo hacen los directos. Por lo cual un límite seria la capacidad económica de los contribuyentes.

4. Por último, se encuentra la igualdad destinada a corregir las desigualdades sociales por la vía de una mayor tributación a quienes tienen mayor riqueza

La presente estipulación establece de alguna manera que la capacidad contributiva es importante para no generar desigualdad, debido a que cada sujeto pasivo debe aporta conforme sus posibilidades o capacidad económica.

Frente a estas enunciaciones, la capacidad contributiva es considerada como un factor primordial en la recaudación de tributos puesto que si la ley no prevé la capacidad contributiva, el tributo se vuelve injusto.

Por lo tanto, el principio de igualdad busca la recaudación de tributos de manera que todos los contribuyentes aporten pero según su capacidad económica es decir, que no afecte el patrimonio del contribuyente que tiene según sus posibilidades.

El principio de igualdad y equidad mantienen los mismos lineamientos, de los cuales se busca que todos los contribuyentes aporten al gasto publico según sus capacidades, por lo que, el estado debe evitar privilegios a los contribuyentes y debe compensar la desigualdad económica que pueda existir entre los mismos.

En cuanto al impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones, como primera pauta del principio de igualdad y equidad, el legislador prevé que todas las personas que tengan un acrecimiento patrimonial a título gratuito declaren y aporten según corresponda evitando privilegios y exigiendo su cumplimiento por igual.

Como segunda pauta, el impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones encaja en las características de la equidad vertical, en la cual, se establece un aporte mayor a los contribuyentes con capacidad contributiva o económica más elevada. Esto se encuentra aplicado de manera correcta en la legislación ecuatoriana frente al impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones porque el monto de aportación se establece según una tabla y una tarifa que varía según la base imponible que presente cada contribuyente de 0% a 35% máximo según la fracción básica.

Se logra así una compensación eficaz en el sentido que las personas con menos recursos puedan aportar y subsanar con las que se encuentran con mayor posibilidad mediante criterios de solidaridad.

2.1.1.6 Principio de suficiencia recaudatoria

El principio de suficiencia recaudatoria es entendido como parte de la justificación de la existencia de un tributo, para lo cual cada tributo, debe causar un beneficio proporcional elevado para poder cubrir el gasto público y demás necesidades del estado.

Para José Luis Terán Suarez, interpreta la suficiencia recaudatoria desde el ámbito económico por lo que define como un "sistema de resultados que procuran el cumplimiento de ciertas metas de crecimiento, caracterizados esos gastos por la calidad en el servicio, beneficio colectivo y satisfacción de los usuarios" (2014,p.187), es por esto que, el presente principio debe servir de guía no solo para asegurar la recaudación para dirigir al gasto público, sino también a invertir en los servicios y mecanismos de recaudación para que sea un beneficio para los contribuyentes y el estado.

Para el autor Osvaldo H. Soler (2011), el principio de suficiencia recaudatoria se complementa con la "movilidad de la imposición o capacidad de adaptación de un tributo a las modificaciones producidas en las necesidades financieras de un estado" (p.102), en la cual el tributo no es estático y va aumentando su monto de recaudación o o a través de nuevos impuestos.

Por lo tanto, el presente principio se vincula al hecho de recaudar una suma mayor en cada impuesto para financiar el gasto público y obliga a la administración a limitar el gasto que se debe invertir para la relación jurídica tributaria.

La mayor recaudación de un tributo debe ser aplicado mediante la cultura tributaria en la que los sujetos pasivos cumplan con la declaración y pago del tributo mediante un fin social de ayudar al estado.

El principio de suficiencia recaudatoria implica que el tributo logre un significativo recurso para el gato público de un estado para lo cual se convierte en una justificación de la existencia del tributo.

En el caso del impuesto a la renta sobre herencia, legado y donaciones la recaudación es muy baja a comparación de otros tributos. Según el diario "El Telégrafo" el valor recaudado por el impuesto, "representa menos del 1 % (0,58) del valor recaudado por el impuesto a la renta" (2016).

En el presente cuadro se puede observar la recaudación realizada en el año 2018, según valores publicados en la página del Servicio de Rentas Internas, en el cual, el presente impuesto genera un valor mínimo frente al impuesto a la renta de personas naturales y jurídicas que no justifica los gastos de recaudación y demás cargas que implica tanto al contribuyente como a la administración.

Tabla 5: Recaudación del Impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencia, legados y donaciones- Año 2018.

IMPUESTO	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV	DIC
Renta	21.057	23.746	141.316	782.081	90.627	25.118	22.921	29.983	28.155	34.366	39.744	762.096
Herencia, legado y donaciones	2.979	1.478	1.581	3.833	906	5.155	2.709	1.582	886	1.962	1.334	2.577

Autor: SRI

Se puede observar que existe una recaudación de 26.982 mil millones en todo el año 2018, por lo que no representa un valor significativo. No obstante a estos datos no se pretende llegar a la conclusión de eliminar el impuesto o subir las tarifas establecidas en

la ley, al contrario se pretende buscar un mejor mecanismo de recaudación e incentivar la cultura tributaria en el país mediante capacitaciones a los contribuyentes y funcionarios.

Establecer criterios uniformes por parte de la administración para evitar la evasión del impuesto y delimitar procedimientos para la declaración con la revisión previa por parte de los funcionarios del SRI.

2.1.1.7 Principio de legalidad

El principio de legalidad, en el derecho tributario es fundamenta debido a la seguridad jurídica que emana al momento de establecer los tributos a través de la ley es por eso que "Nullum tributum sine lege" es decir no hay tributo sin ley.

Otro factor importante que emana del principio de legalidad es limitación del poder tributario al estado, debido a que la creación de los tributos se da a través de "la expresión de la voluntad, legítimamente constituida y manifestada en la ley" (Terán, 2014, p. 88) por lo que el estado a través del poder legislativo debe plasmar el tributo dentro de parámetros que no permitan el abuso hacia los contribuyentes.

El principio de legalidad consiste en la predeterminación del tributo, según el cual "una lex previa y certa" debe señalar los elementos de la obligación fiscal (sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa). De esta manera, además de garantizar la representación popular, se brinda certeza a los contribuyentes sobre sus obligaciones de naturaleza fiscal (Soler, 2010, p. 22).

Dentro del principio de legalidad existe la reserva de ley en la cual se fundamenta la creación de tributos mediante ley pero no de manera estricta debido a que existen tributos como las tasas y contribuciones de mejoras que no siguen los lineamientos del presente principio aunque se fundamentan en otros instrumentos legales. Es por esto que, en la presente disertación se tomará en cuenta a los impuestos que requieren estrictamente la creación mediante ley.

Frente a las pautas fundamentales del principio de legalidad el autor José Luis Terán Suárez (2014, p86) establece los elementos de los impuestos que deben ser establecidos en la ley:

1. Definir el hecho imponible
2. Identificar al contribuyente
3. Determinar la base imponible
4. Fijar la tarifa o el monto del tributo
5. Establecer exenciones y deducciones
6. Tipificar infracciones en caso de incumplimientos

Por lo tanto, el principio de legalidad es universal y principal en el derecho tributario ya que limita la relación tributaria y la actuación de los sujetos que la conforman para lo cual se considera un principio principal e importante.

La Constitución del Ecuador en su artículo 301 manifiesta que: "Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos" (CRE, 2008), demostrando la importancia del principio de legalidad en el derecho tributaria por lo que busca la seguridad jurídica a través de regular a los impuestos mediante la ley para evitar el abuso del poder tributario del Estado, estableciendo los parámetros de los cuales se conforma la relación jurídica tributaria.

En cuanto al impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones, es regulado mediante la Ley de Régimen Tributario Interno que no contiene todos los elementos necesariamente regulados por ley, debido a que el Reglamento es el que se encarga de establecer los componentes de la relación jurídica que nace del impuesto.

En el reglamento se encuentra establecido los sujetos, base imponible, presunciones, exigencia de entidades públicas, deducciones, entre otros factores que deberían ser establecidos en la ley guardando congruencia con el principio de legalidad.

Además la seguridad jurídica se encuentra vulnerada en cuanto al hecho generador que establece la ley y el reglamento son diferentes en el caso de la herencias y legados debido a que el artículo 36 de la LRTI establece que el hecho generador es la aceptación expresa o tácita de la herencia o legado, en cambio el Reglamento establece en el artículo 55 el hecho generador es al momento del fallecimiento del causante.

Consecuentemente, el impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones genera inseguridad jurídica hacia los contribuyentes que deben encontrarse a la espera del criterio de la administración en cuanto al hecho generador, por otro lado la ley da valides al impuesto, lo que provocaría una carencia de legalidad.

2.1.1.8 Principio de no confiscatoriedad

El principio de no confiscatoriedad se basa en que el Estado, a través del tributo, no debe privar de la mayor parte de los bienes o montos de aportación por parte de los contribuyentes siendo una atribución excesiva y por lo tanto vulnera el derecho de propiedad entendido como "la relación o vínculo de las personas con las cosas, bienes o valores que, bajo el amparo del Estado, les permite usar, disfrutar y disponer de ellos" (Avalos, 2016, p.18).

Para Jorge Bravo Cucci, el principio de no confiscatoriedad "parte del respeto al derecho de propiedad que debe tener el sujeto que detenta la competencia tributaria siendo un límite a su ejercicio" (2018,p.127), en cambio para Jose Luis Terán Suarez, el tributo es confiscatorio cuando "excede la capacidad económica del contribuyente, disminuyendo su patrimonio e impidiendo ejercer su actividad" (2014, p201).

Por lo tanto tenemos dos factores importantes, el respeto a la propiedad de los contribuyentes y el límite del Estado de no exceder de la capacidad contributiva para recaudar los tributos evitando que no exista cultura tributaria y que por esa razón, el tributo sea considerado un castigo para los contribuyentes.

Es preciso establecer, que el principio de no confiscatoriedad debe ser entendido como el impedimento para el estado de no exceder tarifas de recaudación de los tributos, mas no es una negativa para que el Estado cree tributos pues la potestad tributaria solo se limita

a la vulneración de derechos y no a la debida recaudación por lo que se pueden crear tributos justos bajo principios como legalidad, progresividad y capacidad contributiva que fomentarán la no confiscatoriedad.

El principio de no confiscatoriedad exige que la administración debe evitar privar al contribuyente de la totalidad de sus bienes por lo que debe respetar el derecho de propiedad. Es por esto que para el autor Pedro Bolívar Ordoñez Santacruz (2012) "la prohibición de Confiscatoriedad, es una prescripción normativa mandataria, obligatoria, que manda en determinadas acciones a respetar el derecho a la propiedad" (p.19).

Por lo tanto, el principio de no confiscatoriedad va dirigido a la protección del derecho de propiedad de los contribuyentes que a su vez se vincula con el principio de progresividad dirigida a que la carga impositiva debe ser tolerable para el contribuye y evitar rebasar la capacidad económica pues si bien vulnera su patrimonio también significaría la no aportación del impuesto.

Frente a este breve análisis, en el impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones se podría analizar una violación directa al principio de no confiscatoriedad, en la medida que, si bien la administración exige un monto en dinero que deberá ser pagado para finalizar la relación jurídica existente, el problema recae en los contextos donde el contribuyente solo adquiera bienes inmuebles y no tiene recursos para cancelar el valor que exige la declaración del impuesto.

En el SRI, se realizó todo el proceso que implica el impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones de los herederos de la Familia que se denominará ABC, en la cual, los tres hermanos que heredaron solo bienes inmuebles del causante su padre, se vieron obligados a pagar $ 300,00 (trescientos dólares) cada uno, valor que, por sus condiciones económicas, les era imposible cancelarlo, viéndose obligados a cancelarlo de su salario mensual. Frente a este evento, al momento de declarar se generó la orden de pago que debía ser cancelada dentro de 48 horas por lo que no se pudo realizar, efectuando intereses por no cancelar a tiempo.

Por lo tanto, se encuentra vulnerando el principio de no confiscatoriedad al momento que la administración exige el pago del impuesto distinto al valor a pagar que fue declarado, provocando de esta forma las posibilidades escasas de que se aporte de manera rápida el monto que genero la declaración del impuesto, implicado así un sacrifico significativo a los contribuyentes.

2.1.1.9. Principio de Capacidad Contributiva

El principio de capacidad contributiva implica la existencia de aportes por concepto de tributos según las posibilidades o capacidad económica de cada contribuyente en particular de esta manera se complementa con los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

Por lo tanto, el contribuyente tiene la garantía de aportar solo una parte de su patrimonio, evitando excesos y abuso del poder tributario de la administración, lo que conlleva a limitar las atribuciones que el mismo genera, impidiendo que la obligación tributaria sea mayor a las posibilidades económicas que tenga cada contribuyente.

En cuanto al impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones, las declaraciones se realizan según los bienes en general que el causante o donante deja a los herederos o legatarios o donatarios, en base a porcentajes según la base imponible cumpliendo con el principio de Capacidad Contributiva.

Pero dentro del presente principio existe una antítesis de su aplicación frente al impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones debido a que se puede presenciar una vulneración al derecho de patrimonio pues el contribuyente debe cancelar el valor del impuesto con los bienes del causante por lo que no tiene una actividad económica para compensar el desgaste que el impuesto puede generar ya que la economía o capacidad contributiva no es dinámica como sucede en el impuesto a la renta.

La problemática que se presenta con el principio de capacidad contributiva, se complementa con el principio de confiscatoriedad debido a que no existe forma alguna de subsanar el pago del impuesto si el causante llega a obtener solo bienes inmuebles lo

que provoca un detrimento al patrimonio directo del contribuyente por lo que existiría una contradicción con la distribución de la riqueza como consecuencia de la creación del impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones.

El principio de capacidad contributiva, no se encuentra, de manera expresa, regulado en la Constitución o las leyes en Ecuador, su aplicación es fundamental en el sistema tributario pues tiene una estrecha relación con todos los principios en los que se menciona una relación jurídica tributaria, de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad entre el Estado, los contribuyentes frente a los tributos.

La capacidad contributiva parte del reconocimiento de la solidaridad de los ciudadanos hacia el estado para que el mismo se financie y cubra el gasto público es por eso que doctrinarios como Andrea Amatucci (2001, p.242), mencionan que "es necesario la obligación de los contribuyentes de cubrir los gastos del Estado pero según sus posibilidades para que exista justicia" por lo tanto "los contribuyentes deben ser tratados con igualdad y que los pagos de tributos por ellos efectuados implican un sacrificio igual para todos" (Cucci, 2018, p.134).

El principio de capacidad contributiva limita las atribuciones del Estado, en dos ámbitos diferentes en la cual el poder legislativo que recae en la Asamblea, creadora de leyes, debe establecer el hecho generador y elementos que generen una relación jurídica tributaria entre la administración y el sujeto pasivo, según las capacidades que este último tenga y limitar el poder tributario en el sentido de que la administración no puede requerir que el cumplimiento de la obligación tributaria establecida mediante disposiciones legales, sea mayor a la capacidad económica del contribuyente.

Según el autor Gerardo Novoa Herrera (2004, AÑO), menciona que existen dos elementos del principio de capacidad contributiva:

- Límite del Poder tributario: en el cual se garantiza la aportación del sujeto pasivo según sus capacidades evitando abusos por parte de la administración tributaria.

- Causa del impuesto: se considera el fundamento para le existencia del impuesto debido a que se genera el hecho imponible partiendo de las posibilidades que tenga o adquiera el sujeto pasivo.

Por lo tanto, el principio de capacidad contributiva obliga a que la contribución del impuesto sea equitativa a la capacidad económica del contribuyente con la finalidad de que exista un aporte solidario y no garrafal hacia el financiamiento del gasto público sin que el sujeto pasivo o sacrifique de manera indebida o excesiva los bienes o el patrimonio que posee.

2.1.2 Resumen de la aplicación de los Principios rectores Tributarios frente al impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones en el Ecuador

Tabla 6: Resumen de la aplicación de los Principios rectores Tributarios frente al impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones en el Ecuador

PRINCIPIO	**Situación del Impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones**	
Principio de Generalidad	El impuesto va dirigido a personas naturales, jurídicas, nacionales y extranjeras.	✓
Principio de Igualdad- Principio de equidad	Los contribuyentes aportan al impuesto según la capacidad contributiva para así lograr una igualdad vertical	✓
Principio de Irretroactividad	La aplicación de la ley, en razón de impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones es actual y no toma en cuenta leyes anteriores.	✓
Principio de Progresividad	Se cumple en la medida que el monto del tributo se calcula con el porcentaje de impuesto fracción excedente según la renta que genere la obtención de los bienes mediante transferencia a título gratuito.	✓
Principio de Eficiencia – Principio de Simplicidad Administrativa	No se cumple, existe dificultad de declarar el presente impuesto y el órgano de recaudación que en este caso es el SRI, no tiene una guía para su declaración, provocando que resulte más costoso para la	X

	administración, el asesoramiento que debe ser prestado a los contribuyentes.	
Principio de Suficiencia Recaudatoria	No se cumple debido a que el impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones tiene un monto mínimo de recaudación, al año lo que provoca poco ingreso que sustente el gasto público del estado.	X
Principio de Legalidad	El impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones, se encuentra regulado en el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo que afectaría a la seguridad jurídica.	X
Principio de No Confiscatoriedad – Principio de Capacidad Contributiva	No se cumple debido al aporte que el contribuyente debe realizar y la afectación en su economía no dinámica podría generar un detrimento al derecho de propiedad	X

CAPÍTULO III

3 LEGISLACIÓN COMPARADA FRENTE AL IMPUESTO A LA HERENCIA, LEGADOS Y DONACIONES

A lo largo de este capítulo se abordará de forma comparativa, aspectos relevantes del impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones, destacando el tratamiento en la legislación chilena. Los temas en estudio, parten de analizar el funcionamiento y relación jurídica tributaria del impuesto a la renta sobre herencias, legados o donaciones por lo que se estudiará los elementos principales y su relación con los principios establecidos en el acápite anterior, con el fin de observar la diferencia de aplicación en Ecuador.

3.1 Funcionamiento del impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones en Chile

En Chile, el impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones se regula a través de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones (Ley Nº 16.271) del cual se basa sobre principios establecidos en la Constitución de Chile.

De conformidad al Artículo 19 numeral 20 de la Constitución de la República de Chile, se señala que los principios tributarios en dicho país son los siguientes:

> **"Artículo 19.** La Constitución asegura a todas las personas: (…) 20°. La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado. Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo;"

Como se puede observar la Constitución de la República de Chile no estipula de manera expresa cada principio pero según su interpretación los principios que abarca de manera tácita, son los siguientes:

Tabla 7: Principios en la Constitución de la República de Chile

PRINCIPIO IDENTIFICADO	DESCRIPCIÓN
Igualdad	La igual repartición de los tributos y las cargas públicas
Legalidad	Legalidad en materia tributaria, la ley justifica los impuestos
Progresividad	En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.
El principio de no afectación de los tributos	Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado.

Autor: Constitución de la Republica de Chile

Como se puede observar, estos principios son de los cuales se deriva la Ley No. 16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones de la República de Chile, para entender cómo funciona dicha Ley a continuación se realizará un análisis explicativo:

La Ley Tributaria de Chile establece que para cálculos de rentas o multas se utilizará el término Unidad Tributaria el mismo que se conceptualiza a continuación:

> *Por "unidad tributaria", la cantidad de dinero cuyo monto, determinado por la ley y permanentemente actualizado, sirve como medida o como punto de referencia tributario; y por "unidad tributaria anual", aquélla vigente en el último mes del año comercial respectivo, multiplicada por doce o por el número de meses que comprenda el citado año comercial.* ***(7)*** *Para los efectos de la aplicación de sanciones expresadas en unidades tributarias, se entenderá por "unidad tributaria anual" aquella que resulte de multiplicar por doce la unidad tributaria mensual vigente* ***(8)*** *al momento de aplicarse la sanción.*
>
> *La unidad tributaria mensual o anual se expresará siempre en pesos* ***(6)****, despreciándose las cifras inferiores a cincuenta centavos* ***(6)****, y elevándose las iguales o mayores a esta suma al entero* ***(6)*** *superior.* ***(9) (DECRETO LEY N.º 830 SOBRE CODIGO TRIBUTARIO Publicado en el D.O. de 31 de diciembre de 1974***

Una vez que se detalla la conceptualización de Unidad Tributaria a continuación se realiza el análisis legal técnico de lo que establece la Ley para el cobro de impuesto a la renta sobre Herencias:

Tabla 8: Ley No. 16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones de la República de Chile

Descripción de la Ley	Límites de Unidades Tributarias	Porcentaje de Pago	Observación General
Artículo 2º.- El impuesto se aplicará sobre el valor líquido de cada asignación o donación, con arreglo a la siguiente escala progresiva: Las asignaciones que no excedan de ochenta unidades tributarias anuales pagarán un 1%	De 0 a 80 Unidades Tributarias	1%	* Los familiares directos de la persona que hereda (cónyuge y a cada ascendiente, o adoptante, o a cada hijo, o adoptado, o a la descendencia de ellos, o conviviente civil sobreviviente) estarán exentas del pago de este impuesto si el valor no excede de las 50 Unidades Tributarias. *Los familiares que se encuentren un parentesco colateral de segundo, tercero o cuarto grado estarán exentas siempre y cuando no superen las 5 Unidades Tributarias.
La cantidad que resulte del párrafo inmediatamente anterior sobre las asignaciones de ochenta unidades tributarias anuales, y por la parte que exceda de esta suma y no pase de ciento sesenta unidades tributarias anuales, 2,5%;	De 81 a 160 Unidades Tributarias	2,5%	
La cantidad que resulte del párrafo inmediatamente anterior sobre las asignaciones de ciento sesenta unidades tributarias anuales, y por la parte que exceda de esta suma y no pase de trescientas veinte unidades tributarias anuales, 5%;	De 161 a 320 Unidades Tributarias	5%	
La cantidad que resulte del párrafo inmediatamente anterior sobre las asignaciones de trescientas veinte unidades tributarias anuales, y por la parte que exceda de esta suma y no	De 321 a 480 Unidades Tributarias	7,50%	

Descripción de la Ley	Límites de Unidades Tributarias	Porcentaje de Pago	Observación General
pase de cuatrocientas ochenta unidades tributarias anuales, 7,5%;			* Los familiares que se encuentren un parentesco colateral de segundo, tercero o cuarto grado se les recargará el 20% adicional del cuadro anteriormente citado. * Las personas que no tengan relación familiar se les recargará el 40% adicional al cuadro indicado.
La cantidad que resulte del párrafo inmediatamente anterior sobre las asignaciones de cuatrocientas ochenta unidades tributarias anuales, y por la parte que exceda de esta suma y no pase de seiscientas cuarenta unidades tributarias anuales, 10%;	De 481 a 640 Unidades Tributarias	10%	
La cantidad que resulte del párrafo inmediatamente anterior sobre las asignaciones de seiscientas cuarenta unidades tributarias anuales, y por la parte que exceda de esta suma y no pase de ochocientas unidades tributarias anuales, 15%;	De 641 a 800 Unidades Tributarias	15%	
La cantidad que resulte del párrafo inmediatamente anterior sobre las asignaciones de ochocientas unidades tributarias anuales, y por la cantidad que exceda de esta suma y no pase de mil doscientas unidades tributarias anuales, 20%;	De 801 a 1200 Unidades Tributarias	20%	
La cantidad que resulte del párrafo inmediatamente anterior sobre las asignaciones de mil doscientas unidades tributarias anuales, y por la cantidad que exceda de esta suma, 25%.	De 1201 Unidades Tributarias en adelante	25%	

Adicionalmente la Ley aplicada en la República de Chile establece ciertos impuestos para usufructo de bienes o servicios, para las donaciones y finalmente se detalla el proceso de posesión efectiva de los bienes que recibirá el contribuyente.

Una vez que se ha realizado el análisis de la Ley a continuación se describirá y realizará un análisis comparativo de lo que se determinó con respecto a los principios tributarios aplicados en la Ley ecuatoriana y los principios aplicados en la Ley de Chile.

3.2 Análisis comparado de las leyes de Ecuador con las leyes de la República de Chile

A continuación, se realizará un análisis comparativo entre los principios que cumple la Ley de Herencias en el Ecuador con lo dispuesto en la República de Chile:

Tabla 9: Comparación de la aplicación del Impuesto en el Ecuador y en Chile

PRINCIPIO	**Situación del Impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones – Ecuador**	**Cumple**	**Situación del Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones de la República de Chile**	**Cumple**
Principio de Generalidad	El impuesto va dirigido a personas naturales, jurídicas, nacionales y extranjeras en las que herede o donen en el país o fuera de el.	✓	Al igual que la Ley Ecuatoriana el ámbito de la misma se encuentra orientado a las personas nacionales o extranjeras (Art. 1)	✓
Principio de Igualdad	Ante la ley todos son iguales, por lo que el impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones se aplica para todos los contribuyentes	✓	Si cumple en vista de que la Ley es para todos los Ciudadanos sin distinción lo que cambian son las condiciones en las que se expresa la Ley.	✓

PRINCIPIO	Situación del Impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones – Ecuador	Cumple	Situación del Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones de la República de Chile	Cumple
	que adquieren ingresos en razón de herencias, legados y donaciones.			
Principio de Irretroactividad	La aplicación de la ley, en razón de impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones es actual y no toma en cuenta leyes anteriores.	✓	Deroga disposiciones anteriores a la Ley por lo que cumple con el principio de irretroactividad	✓
Principio de Progresividad	Se cumple en la medida que el monto del tributo se calcula con el porcentaje de impuesto fracción excedente según la renta que genere la obtención de los bienes mediante transferencia a título gratuito.	✓	Se cumple con el principio puesto que mientras el valor de la herencia sea alto el impuesto será alto - lo que quiere decir que es directamente proporcional al valor heredado.	✓
Principio de eficiencia	La declaración al impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones se realiza mediante medios electrónicos y presencial lo que imposibilita la declaración	X	La declaración al impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones se realiza mediante medios electrónicos pero el SII brinda asesoría gratuita para la declaración.	✓
Principio de simplicidad administrativa	No es cumplido en la medida que se existe dificultad de declarar el presente impuesto y el órgano de recaudación	X	La Ley es emitida año 2000 por lo que los procedimientos se encuentran claros y existen herramientas	✓

PRINCIPIO	Situación del Impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones – Ecuador	Cumple	Situación del Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones de la República de Chile	Cumple
	que en este caso es el SRI, no tiene una guía clara para su declaración, provocando que resulte más costoso para la administración, el asesoramiento que debe ser prestado a los contribuyentes.		objetivas para el cálculo de las disposiciones legales junto con capacitaciones anuales según el SII.	
Principio de Suficiencia Recaudatoria	No se cumple debido a que el impuesto a la renta sobre herencia, legados y donaciones tiene un monto mínimo de recaudación, al año lo que provoca poco ingreso que sustente el gasto público del estado.	X	De conformidad a publicaciones analizadas en Chile la recaudación ha tenido gran éxito y ha sumado progresivamente el porcentaje de recaudación a 50% más que el 2016, debido incentivos y requisitos obligatorios, según El Centro de Estudios Tributarios de Chile.	✓
Principio de Legalidad	El impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones, se encuentra regulado en el reglamento a la ley de régimen tributario interno, por lo que afectaría al principio de legalidad que establece su regulación en la ley	X	La Ley establecida para este efecto en chile cumple con los principios constitucionales puesto que se observa pocas observaciones de la misma.	✓

PRINCIPIO	Situación del Impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones – Ecuador	Cumple	Situación del Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones de la República de Chile	Cumple
	para poder tener fundamento y carácter obligatorio.			

CAPÍTULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

3.1 Conclusiones

- Una vez que se ha analizado la problemática jurídica y los principios rectores tributarios con relación al impuesto a la herencia, legados y donaciones en el Ecuador se puede determinar que la mencionada Ley no cumple con todos los principios constitucionales establecidos por lo que se deberán plantear reformas a dicha normativa.

- El impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, afecta directamente al principio de legalidad debido a que existe el Reglamentó a la Ley de Régimen Tributario Interno que abarca la mayor parte de elementos del impuesto cuando debería la Ley como tal estipular todos los elementos principales siendo el reglamento un apoyo pero lamentablemente se encuentra lleno de confusiones e inseguridad jurídica.

- En el presente trabajo se ha podido realizar un estudio sobre los antecedentes históricos de la Ley determinado que la expedición de la misma no favorece a los intereses del País, puesto que, no ha tenido acogida en su recaudación al tener un porcentaje mínimo a comparación de otros impuestos. Adicionalmente, existen problemas para entender el proceso de declaración del impuesto y las herramientas diseñadas por el Servicio de Rentas Internas no han podido satisfacer las necesidades de los contribuyentes, es por eso que no se aplica el principio de eficiencia y simplicidad administrativa.

- En el presente estudio se realiza una evaluación sobre el impuesto a la herencia legados y donaciones, se desarrolla una crítica constructiva, en la que se determina que principios se cumplen, y cuáles no, así como las debilidades procesales que se presentan en la aplicación de la misma por lo que cabe recalcar que existe una

vulneración al principio de confiscatoriedad, lo que provoca una violación a los derechos de propiedad de los contribuyentes, debido a la forma con la que debe ser aportado el impuesto lo que provoca una carente cultura tributaria y un alejamiento al cumplimiento normativo.

- La Legislación Ecuatoriana al ser nueva tiene deficiencias conceptuales y procesales comparadas con otras legislaciones expedidas en otros países como es el caso de Chile en el que ha logrado recaudar lo esperado por el Gobierno debido a que existe mayor acceso al la información y asesoría gratuita para realizar la declaración pese a que el procedimiento es similar. En Chile se ha implementado mayor facilidad para realizar declaraciones lo que en Ecuador se encuentra una administración tributaria que desconoce el asesoramiento y acceso a la información que necesitan los contribuyentes.

- Se determina que uno de los problemas para la aplicación de la Ley en el Ecuador es la falta de información, por lo que, se concluye que el Servicio de Rentas Internas deberá implementar mecanismos para que la población conozca sobre la misma y sobre todo deberá implementar herramientas para que la población entienda la conceptualización de la Ley.

- El principio de capacidad contributiva se encuentra vulnerado debido a que la aportación del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones se realiza en efectivo en moneda de curso legal sin acaparar el posible incremento del patrimonio del contribuyente solo con bienes inmuebles lo que imposibilitaría la aportación del impuesto pues no existe capacidad económica para aportar.

- Con el estudio investigativo se ha logrado identificar las debilidades y fortalezas de la Ley logrando de esta forma retroalimentar de manera positiva los componentes de la misma, por lo que, es mi deber continuar con la investigación para lograr desde mi posición, asesorar a las personas beneficiarias, para que exista una correcta aplicación de la misma.

3.2 Recomendaciones

- Se recomienda realizar procesos de socialización de la legislación ecuatoriana referente a las Herencias y Donaciones con el fin de crear una Ley que abarque todos los elementos del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencia, legados y donaciones con el fin de cumplir el principio de legalidad y brindar seguridad jurídica a los contribuyentes.

- Se recomienda la capacitación de la administración tributaria con el fin de brindar un mejor ayuda, accesibilidad a la información y asesoría a los contribuyentes con el fin de guiar, explicar y realizar los procesos de declaración del impuesto de manera conjunta para estimular la cultura tributaria y evitar que el sujeto pasivo de la relación tributaria cumpla con la obligación, dando como resultado un menor gasto para el contribuyente y la administración.

- Recomiendo que desde la rama de Derecho se analicen los temas planteados, que son de interés nacional para la población, y así, se expidan Leyes que cumplan con todos los principios establecidos en la Ley.

- Es preciso manifestar opciones que permitan una forma de cumplir con la obligación del impuesto a la renta sobre herencia, legado y donaciones. La dación en pago es una de ellas, que debería ser impulsada con el fin de permitir una mayor facilidad de pago y cumplimiento de principios como capacidad contributiva o no confiscatoriedad.

- El implemento de una ley que regule el impuesto específicamente, sería una opción más efectiva para que no exista confusiones entre el reglamento y no transgreda el principio de legalidad o bien se reforme de una manera completa la Ley de Régimen Tributario interno.

- Es preciso señalar que sea necesario el estudio de los principios rectores tributarios frente al impuesto a la renta sobre herencia legados y donaciones, por separado con el fin de especificar la problemática que se genera en la relación jurídico tributaria.

- Otro aspecto importante es la socialización de medidas que permitan generar una buena cultura tributaria en la cual el Servicio de Rentas Internas se presente en realizar los procesos de declaración de Impuesto o acorte los métodos para realizar tomando en cuenta la dificultad que se genera para los contribuyentes el entrar en proceso de declaración.

BIBLIOGRAFÍA

Amatucci, A., Gonzalez Garcia, E., & Trzaskalik, C. (2001). *Tratado de Derecho Tributario.* Bogotá (págs 100-180), Colombia: Editorial temis S.A.

Andreozzi, M. (1951). Derecho Tributario Argentino (págs 8-45). Buenos Aires, Editorial: Argentina.

Alcivar, S. (1972). El impuesto a la herencia en el Ecuador. Quito: Pontificia Universidad Católica del Ecuador

Araujo, A. (1964). Hecho Generador de la Obligación Tributaria (págs. 3-25). Buenos Aires: Ediciones de Palma.

Baleeiro, A. (2001). Una introducción a la Ciencia de la Hacienda (págs. 22-67). Brasil: Editorial: Forense.

Bujanda, S. (1951). Análisis jurídico del hecho imponible en temas de Derecho Tributario (págs. 1-70). España: Universidad de Madrid.

Chile, Decreto Sumpremo N°100, Constitución Política de la República de Chile, de 17 de septiembre de 2005. Recuperado de: https://www.oas.org/dil/esp/Constitucion_Chile.pdf.

Chile, Decreto Ley N.º 830 sobre Código Tributari Publicado en el D.O. de 31 de diciembre de 1974. Recuperado de: http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2002/dl830.htm

Cretella, J. (1990). Principios fundamentales del Derecho Administrativo, Buenos Aires, Editorial: Depalma.

Ecuador, Asamble Nacional del Ecuador. (05 de junio de 2015). Proyecto de Ley Orgánica para la redistribucion de la Riqueza: file:///C:/Users/usuario/AppData/Local/Temp/Proyecto%20Ley%20Orgánica%20para%20la%20Redistribución%20de%20la%20Riqueza.pdf.

Ecuador, Asamblea Nacional del Ecuador. (15 de julio de 2016). Ley Organica para evitar la elusion del imupesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones. Registro Oficial Suplemento No. 1309: http://gobiernoabierto.quito.gob.ec/Archivos/Transparencia/2016/08agosto/A2/ANEXOS/PROCU_LEY_ORGANICA_PARA_EVITAR_LA_ELUSION_DEL_IMPUESTO_A_LA_RENTA_SOBRE_INGRESOS_PROVENIENTES_DE_HERENCIAS_LEGADOS_Y_DONACIONES.pdf

Ecuador, Asamblea Nacional del Ecuador. (14 de octubre de 2003). Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. *R.O. 026- 2004.* Ecuador.

Ecuador, Asamblea Nacional del Ecuador. (14 de junio de 2005). Código Tributario. (14 de junio de 2005). R.O. 38. Ecuador.

De La Guerra, E. (2017). Problemática jurídica de las herencias, donaciones y legados, como objetos de imposición. *Trabajo de Grado*. Quito, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar

Ecuador, Asamblea Nacional del Ecuador. (17 de diciembre de 2013). Reglamento a la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, de Registro Oficial No. 145.

Ecuador, Asamblea Nacional del Ecuador. (2008). Constitución de la República del Ecuador. *2da.* Ecuador: CEP.

Ecuador, Asamblea Contrituyente. (6 de septiembre de 1852). Constitución de la República del Ecuador. Recuperado el 05 de 01 de 2018: https://www.cancilleria.gob.ec/wp-content/uploads/2013/06/constitucion_1852.pdf

El Telégrafo. (02 de febrero 2016). Propuesta evitaría evasión del impuesto por herencia. Redacción Economía. Extraído de: https://www.eltelegrafo.com.ec/noticias/economia/4/propuesta-evitaria-evasion-del-impuesto-por-herencia

Ferreiro, J. Clavijo, F. Martin, J. Pérez, F & Tejerizo, J. Curso de Derecho Tributario (págs. 1-105). Barcelona: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.

Garcia Belsunce, H. (1982). Temas de derecho tributario (págs. 5-35). Buenos Aires, Editorial Abeledo-Perrot.

García Bueno, M. C. (2002). *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.* México.

Guerrero, T. (2005). Impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencia, legados y donaciones. *Trabajo de Grado*. Quito, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar.

Jimenez, A. (1985). Lecciones de Derecho Tributario (págs1-103). México. Editorial: Cengage Learning Latin America.

Perez de los Rios, L. (1976). Elementos de Derecho Tributario (pags 64-81). Colombia. Editorial: Pontificie Universidad Javeriana.

Martínez, E. (2015). *Concurrencia Impositiva Un Problema Del Federalismo. (pags 04-25),Mexico, Editorial: Universidad de Veracruz.*

Martínez, P. (2009). *El impuesto de sucesiones: ¿Un impuesto Injusto?* Madrid: Editorial Dykinson.

Montaño, C. (2016). Imposición a las herencias, legados y donaciones en los estados miembros de la CAN, con especial énfasis en el caso ecuatoriano. *Trabajo de Grado*. Quito, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar.

Navarrete Vela, J. P. (2012). *Política Económica.* Estado de México: Red Tercer Milenio. Obtenido de http://www.aliat.org.mx/BibliotecasDigitales/derecho_y_ciencias_sociales/Politica_economica.pdf.

Noboa, G. (2015). Principio de Capacidad Contributiva (pags. 1-6). Quito- Ecuador: Editorial: Asociacion Civil.

Ordoñez, P. (2012). Efectos del principio de No Confiscatoriedad en el Régimen Tributario ecuatoriano (Pags. 05-32). Ecuador: Universidad Andina Simon Bolívar.

Quisbert, E. (2006). *Principios Constitucionales.* Bolivia. Obtenido de http://ermoquisbert.tripod.com/dc/05.pdf

Rodríguez Bereijo, A. (2011). *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia.* Madrid: Marcial Pons.

Rodríguez Grez, P. (2006). *Instituciones de Derecho Sucesorio* (Vol. I). Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.

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

Ross Bravo, J. (2009). *Derecho Tributario Sustantivo.* Santo Domingo, Ecuador: Ediciones Jurídicas.

Servicio de Rentas Internas - SRI. (4 de enero de 2018). *Tabla de impuesto a la renta para el 2018*. Obtenido de http://www.sri.gob.ec/web/guest/detalle-noticias?idnoticia=520

Schindel, A. (2003). Derecho Tributario: Doctrinas Esenciales (págs. 1-120). Buenos Aires. Editorial: La Ley.

Soler, O. (2008). Derecho Tributario (Economico-Constitucional-Sustancial-Administrativo- Penal) (págs. 21-307). Argentina. Editorial: La Ley.

Terán, J.L. (2014). Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación (págs. 07-300). Quito, Ecuador. Editorial: Cevallos.

Troya Jaramillo, J. V. (1990). *Derecho Tributario Internacional*. Quito, Ecuador: Corporación Editorial Nacional.

Valdés, R. (2001). *Instituciones de Derecho Tributario.* Buenos Aires, Ecuador: Depalma.

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

Von Schanz, G. (1970). *El concepto de renta y las leyes reguladoras del impuesto sobre la renta.* (3ra. ed.). España: Hacienda Pública Española.

Kohan, N. (2013). Simón Bolívar y nuestra Independencia (págs. 2-4). Buenos Aires: Editorial La Rosa Blindada.

Ricardo, D. (1817). Principios de Economía Política y Tributación (págs. 1-11). Inglaterra: Editorial John Murray.

Rodríguez, C. (2017). Problemática jurídica de las herencias, donaciones y legados, como objeto de imposición (págs. 1-58). Quito: Universidad Andina Simón Bolivar.

Vizcaíno, C. (1996). Derecho Tributario (págs. 28-65). Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Zabala Ortiz, JL. (2005). Manual de Derecho Tributario (págs. 56-90). Santiago de Chile. Editorial: ConoSur Ltda. 3ra Edición.

PARA TÍTULOS PROFESIONALES DE TERCER NIVEL (INGENIEROS, ABOGADOS, MÉDICOS, ETC)

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

DECLARACIÓN y AUTORIZACIÓN

Yo, **MELISSA PAOLA LARA NARANJO** C.I. **1723358055** autor del trabajo de graduación intitulado: **"Análisis de la Aplicación de los Principio Rectores Tributarios con relación al Impuesto a la Renta sobre Ingresos Provenientes de Herencias Legados y Donaciones"** , previa a la obtención del título profesional de **ABOGADA** en la Facultad de **Jurisprudencia**:

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, de conformidad con el artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través de sitio web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de Universidad.

Quito, 23 de octubre de 2018



Melissa Paola Lara Naranjo
C.I. 1723358055



REPÚBLICA DEL ECUADOR
DIRECCION GENERAL DE REGISTRO CIVIL
IDENTIFICACION Y CEDULACION

CEDULA DE CIUDADANIA No. 172335805-5

APELLIDOS Y NOMBRES
LARA NARANJO
MELISSA PAOLA

LUGAR DE NACIMIENTO
PICHINCHA
QUITO
SANTA FRISCA

FECHA DE NACIMIENTO 1995-02-23
NACIONALIDAD ECUATORIANA
SEXO F
ESTADO CIVIL SOLTERA



INSTRUCCIÓN
SUPERIOR

PROFESIÓN / OCUPACIÓN
ESTUDIANTE

E3333I2222

APELLIDOS Y NOMBRES DEL PADRE
LARA MURIEL LUIS HERNAN

APELLIDOS Y NOMBRES DE LA MADRE
NARANJO GARCES NORMA CECILIA

LUGAR Y FECHA DE EXPEDICIÓN
QUITO
2013-12-23

FECHA DE EXPIRACIÓN
2023-12-23

0004465109

DIRECTOR GENERAL

FIRMA DEL CIUDADANO



CERTIFICADO DE VOTACIÓN
24 - MARZO - 2019

0023 F
JUNTA No.

0023 - 171
CERTIFICADO No.

1723358055
CEDULA No.

LARA NARANJO MELISSA PAOLA
APELLIDOS Y NOMBRES

PROVINCIA: PICHINCHA

CANTÓN: QUITO

CIRCUNSCRIPCIÓN:

PARROQUIA: CUMBAYA

ZONA:

ELECCIONES
SECCIONALES Y CPCCS
2019

CIUDADANA/O:

ESTE DOCUMENTO
ACREDITA QUE
USTED SUFRAGÓ
EN EL PROCESO
ELECTORAL 2019

Thea Laita

F. PRESIDENTA/E DE LA JRV