



Universidad del Azuay

Facultad de Ciencias Jurídicas

Escuela de Derecho

**EL ORDEN SUCESORIO Y LA DESIGUALDAD
NATURAL DE LOS HEREDEROS: ANÁLISIS
CRÍTICO A LA DECLARACIÓN DE
INCONSTITUCIONALIDAD DE LA
EXONERACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA DE
INGRESOS PROVENIENTES DE HERENCIAS,
LEGADOS Y DONACIONES.**

Autora:

Dayanara Franchesca Arcos Merino

Director:

Dr. Marlon Tiberio Torres Rodas

**Cuenca – Ecuador
2024**

DEDICATORIA

Con mucho amor y cariño, este trabajo lo dedico aquellos que día a día hicieron hasta lo imposible para que a mí nunca me faltará nada, y tuviera siempre lo mejor. Mis padres, Marco Arcos y Gianina Merino, pues ustedes son quienes desde el primer día que supieron de mí me brindaron todo su amor, y me han acompañado en esta montaña rusa de emociones llamada vida.

Gracias de todo corazón, por hacer que este paso por el mundo para mí, sea mucho más ameno y ligero junto a ustedes. Lo son todo para mí, y jamás terminaría de pagarles, por tanto.

Con mucho amor su hija menor. Los amo.

AGRADECIMIENTO

Quiero agradecer primeramente a Dios, por brindarme salud, y la fuerza necesaria para poder llegar hasta aquí. A mis padres, pues sin ellos nada fuese posible. A mis sobrinos y sobrinas, pues ellos me han dado la fuerza por ser mejor cada día, y un buen ejemplo para ellos. A mis hermanos, y toda mi familia, por siempre confiar en mí, animarme, y jamás dejarme sola.

A mis profesores durante toda mi etapa académica, pues gracias a ellos es que he logrado obtener los conocimientos que me han traído hasta este momento. A los Doctores Tiberio Torres y Boris Barrea, por guiarme durante el desarrollo de mi trabajo de titulación; y un agradecimiento especial a una persona que ya no está con nosotros, pero nos dejó varias enseñanzas, a quien siempre lo recordaré con mucho cariño el Dr. Jorge Morales, quien me guio en la selección de mi trabajo.

De igual forma, a cada una de esas personas que han estado en mi vida durante esta etapa, quienes me han acompañado, muchas veces soportado, y con quienes he convivido en este trayecto, el cual, lo han hecho mucho más ameno.

Gracias de todo corazón a cada uno de ustedes.

RESUMEN:

En el año 2021, entró en vigencia la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal, en donde se contemplaba la exoneración del impuesto a la herencia, la cual, fue declarada inconstitucional en el 2022 por la Corte Constitucional del Ecuador, fundamentando esta decisión en la contravención del derecho de igualdad y no discriminación al establecer un trato diferenciado e injustificado, aspecto que se toma como problemática en este trabajo. El objetivo de estudio, es realizar un análisis a la declaración de inconstitucionalidad de la exoneración del impuesto a la herencia, explicando los órdenes sucesorios y la existencia de la desigualdad inherente en los mismos; el cual, se desglosa en tres objetivos específicos, abordar los órdenes sucesorios, estudiar la exoneración del impuesto a la herencia, y analizar la declaración de inconstitucionalidad del impuesto a la herencia. Para lo que, se utilizó una metodología con un enfoque cualitativo y jurídico-doctrinal, realizando una revisión bibliográfica, por medio de un análisis hermenéutico en donde se hizo uso de libros, artículos, tesis, normativa y jurisprudencia; mismos que, han servido para obtener resultados como la existencia de una desigualdad innata entre los herederos, pues se demostró que hay un orden prelitorio entre los causahabientes, el cual está estipulado en el Código Civil. Por lo que, se concluye que el trato diferenciado e injustificado, que plantea la Corte Constitucional del Ecuador en la exoneración del impuesto a la herencia, en realidad esta legítimamente justificada por la normativa expresa del Código Civil, en su libro tercero.

Palabras Claves: impuesto, herencia, inconstitucionalidad-impuesto, órdenes-sucesorios, derecho-igualdad-no-discriminación.

Aprobado por

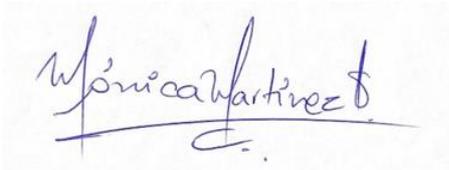
Dr. Marlon Tiberio Torres Rodas

ABSTRACT:

In 2021, the Organic Law for Economic Development and Fiscal Sustainability came into force, introducing an inheritance tax exemption. However, in 2022, the Constitutional Court of Ecuador declared this exemption unconstitutional, citing its contravention of the rights to equality and non-discrimination due to unjustified differential treatment. This issue is the focus of this study. The study aims to analyze the declaration of unconstitutionality of the inheritance tax exemption by examining succession orders and the inherent inequality within them. To achieve this, three specific objectives are addressed: understanding the succession orders, evaluating the inheritance tax exemption, and analyzing the unconstitutionality ruling. The methodology employs a qualitative and legal-doctrinal approach, utilizing bibliographic review and hermeneutical analysis of books, articles, theses, regulations, and jurisprudence. The findings reveal an innate inequality among heirs, as demonstrated by the hierarchical order of successors outlined in the Civil Code. The study concludes that the Constitutional Court's assertion of unjustified differential treatment regarding the inheritance tax exemption is, in fact, legitimately justified by the explicit provisions of the Civil Code in its third book.

Keywords: Tax, inheritance, unconstitutionality, succession orders, equality, non-discrimination

Approved by

A handwritten signature in blue ink that reads "Mónica Martínez Sojos". The signature is written in a cursive style with a horizontal line underneath the name.

**Lcda. Mónica Martínez Sojos, Mgt.
Cod. 29598**

ÍNDICE

Índice de contenido

Dedicatoria	ii
Agradecimiento.....	iii
Resumen:	iv
Abstract:	v
Índice	vi
Índice de contenido.....	vi
Índice de tablas	vii
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO 1.....	3
1.LOS ÓRDENES SUCESORIOS EN LA SUCESIÓN ABINTESTATO	3
1.1. Generalidades de la Sucesión.....	3
1.2. Sucesión Abintestato	3
1.2.1 Antecedentes de la Sucesión Abintestato	4
1.3. Órdenes Sucesorios: Normativa que lo regula	6
1.3.1. Primer Orden.....	6
1.3.2. Segundo Orden.....	8
1.3.3. Tercer Orden.....	9
1.3.4. Cuarto Orden	10
1.4. Aspectos Actuales	11
CAPÍTULO 2.....	13
2.EXONERACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA: EL CASO DEL IMPUESTO A LA RENTA POR HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES.	13
2.1. Generalidades del Impuesto	13
2.2. Antecedentes del impuesto a las herencias en el Ecuador	13
2.3. Impuesto a la Herencia: Normativa que lo regula.....	15
2.4. Aspectos actuales	19
CAPITULO 3.....	21
3.INCONSTITUCIONALIDAD DE LA EXONERACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENDA DE INGRESOS PROVENIENTES DE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES.	21

3.1.	Sentencia No. 110-21-IN/22 y acumulados	21
3.1.1.	Fundamentos de la Sentencia: Principio de Igualdad y no Discriminación. 22	
3.1.1.1	Test de Igualdad y no discriminación	23
3.1.1.1.1.	Test de proporcionalidad.....	25
3.1.2.	Resolución de la Corte Constitucional	26
3.2.	Análisis de la Sentencia No. 110-21-IN/22 y acumulados.....	27
3.2.1.	Interpretación de la declaración de inconstitucionalidad	27
3.2.2.	Comparabilidad con otras legislaciones	28
3.2.3.	Limitaciones del Estudio	29
	CONCLUSIONES	30
	REFERENCIAS	32

Índice de tablas

Tabla 1:	IR de ingresos provenientes de herencias, legados, y donaciones 2024.....	18
-----------------	---	----

INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo se analiza la declaración de inconstitucional de la ley de exoneración de impuesto a la renta hereditaria, de la cual eran beneficiarios los herederos en primer grado de consanguinidad y cónyuges sobrevivientes de no existir hijos, decisión que la Corte Constitucional del Ecuador fundamentó en la contravención al principio de igualdad y no discriminación, indicando que existe un trato diferenciado injustificado, en la Sentencia No. 110-21-IN/22.

En este sentido, el problema identificado en esta investigación tiene que ver con la naturaleza jerárquica de los órdenes sucesorios establecidos en el Código Civil, debido a que, se cree que existe una desigualdad inherente entre los herederos, por lo que se considera que la exoneración del impuesto a la renta hereditaria en lugar de constituir una discriminación injustificada, se basa en una distinción legítima que respeta la estructura jerárquica del derecho sucesorio.

El estudio se desarrollará por medio de un enfoque cualitativo, así como a través de uno jurídico-doctrinal, en el cual, se realizó una revisión de la literatura de normas, jurisprudencia, libros, e investigaciones como artículos y tesis, mismos que sirvieron para una adecuada interpretación referente a la exoneración del impuesto a la herencia, legados y donaciones en Ecuador, y así, poder determinar si la decisión de inconstitucionalidad fue errónea, o estaba debidamente justificada.

El alcance de esta tesis significa el cumplimiento del objetivo principal que consiste en realizar un análisis a la declaración de inconstitucionalidad de la exoneración del impuesto a la herencia, explicando los órdenes sucesorios y la existencia de la desigualdad inherente en los mismos; y de los objetivos específicos, que se desprenden del anterior que son; abordar los órdenes sucesorios, estudiar la exoneración del impuesto a la herencia y analizar la declaración de inconstitucionalidad de ésta.

Para conseguir lo planteado, el trabajo se centrará en aspectos claves, organizados en tres capítulos, cada uno con sus acápite y sub acápite importantes para el correcto desarrollo, y comprensión, del mismo:

Capítulo I: Los órdenes sucesorios en la sucesión abintestato. Dentro del cual, se toca temas referentes a las generalidades de la sucesión; aspectos de la sucesión abintestato y sus antecedentes; la normativa Ecuador, y los aspectos actuales sobre los órdenes sucesorios.

Capítulo II: Exoneración del Impuesto a la Renta: el caso del Impuesto a la Renta por herencias, legados y donaciones. Se trata sobre las generalidades del impuesto; antecedentes del impuesto a la herencia en el Ecuador, la normativa que lo regula, y sus aspectos actuales.

Capítulo III: Inconstitucionalidad de la exoneración del Impuesto a la Renta de ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones. Dentro de esta sección se trata netamente la sentencia, en donde se habla del fundamento de la decisión, el test de igualdad y no discriminación, la resolución; y, por último, se realiza un análisis de la sentencia, haciendo una interpretación, comparabilidad y establecimiento las limitaciones del estudio.

Finalmente, se exponen las conclusiones a las que he arribado como consecuencia del análisis realizado.

CAPÍTULO 1

1. LOS ÓRDENES SUCESORIOS EN LA SUCESIÓN ABINTESTATO

1.1. Generalidades de la Sucesión

El termino sucesión proviene del vocablo latino “Successio”, "successionis", "succedere", que significa continuación. Este término se refiere al acto en el que una persona sustituye a otra en sus derechos y obligaciones, adquiriendo así, el dominio sobre los bienes, derechos y responsabilidades del causante (Claro Solar, 1978; Suárez Franco, 1989). Dentro de la Sucesión existen dos elementos subjetivos; el causante, y el heredero. Cuando nos referimos al causante hablamos de la persona fallecida, a quien pertenecía el patrimonio que va a transferirse, y también es conocida como *cujus*; y el heredero, también llamado legatario, asignatario, sucesor, causahabiente, es quien llega hacerse beneficiario de estos derechos y bienes (Bossano, 1974). Es importante mencionar, que la sucesión está íntimamente relacionada con la propiedad privada, debido a que, implica la transferencia de la titularidad de los bienes del difunto a sus herederos (Borda, 1959; Pérez Guerrero, 1944).

La Sucesión puede darse de dos formas: testada o intestada. La sucesión testada hace referencia cuando una persona antes de su muerte a través de un acto personal, revocable, y de forma libre, decide transmitir su patrimonio a otra, dejándolo por escrito a través de un testamento; y, por otro lado, la Sucesión Intestada también conocida como Abintestato, es aquella en la que se sigue lo establecido en la normativa sobre la sucesión en ausencia de testamento, y es la cual nos centraremos (Pérez Contreras, 2010; Ramírez Romero, 2013)

1.2. Sucesión Abintestato

Un primer tipo de sucesión; conforme la legislación nacional, es aquella en la que no existe una voluntad de asignación de patrimonio realizada por el causante a favor de sus sucesores mediante testamento; se trata de la sucesión intestada, que también es conocida como Abintestato o sucesión legítima, debido a que, en la ley encontramos establecido la forma en que la herencia debería ser distribuida entre los herederos o legatarios, indicando quienes tienen preferencia, y estableciendo la prelación de grados para las asignaciones del patrimonio que es transmitido. Esto lo establecen según el nivel de cercanía que tienen con el causante; a esto se le denomina Orden Sucesorio. (Mosquera

Endara & Jara Vaca, 2020; Ramírez Romero, 2013)

La Sucesión Abintestato no cabe en todos los casos en que exista una persona fallecida, al contrario, solo se usa en ocasiones particulares, cuando surjan uno de los acontecimientos establecidos en la norma. Entonces; la regla general se basa en que se da prioridad a los deseos expresos del causante establecidos en su testamento, y la excepción, hace referencia al hecho de que el causante no haya formalizado la manera en la que se va dar su voluntad, o surja uno de los casos ya mencionados. Hay que mencionar, que hoy en día suele ser más común de lo esperado, que las personas no dejen testamento, por lo que se da la sucesión abintestato.

Los casos en los que la Sucesión Abintestato procede en el Ecuador, están establecidos en el artículo 1021 del Código Civil (2024)¹, en donde se indica que cabe cuando: el causante no ha manifestado su voluntad de forma expresa; no lo hizo conforme a lo que establece el Derecho; o porque no surgió el efecto esperado, ya que, el asignatario a fallecido antes que el testador, por incapacidad del asignatario, indignidad del causahabiente, repudio de la herencia por parte de los herederos o legatarios, y caducidad del testamento privilegiado, como lo son el militar y el marítimo; los cuales, se dan de forma excepcional omitiendo formalidades exigidas por la ley, debido a circunstancias particulares, y están sujetas a un plazo o condiciones (Aulestia Gavilanes, 2016).

1.2.1 Antecedentes de la Sucesión Abintestato

La sucesión abintestato es uno de los pilares fundamentales del Derecho Sucesorio, y es más antigua que la sucesión testada, teniendo sus raíces en el Derecho Romano. En la antigua roma, las reglas que se encargaban de regular las relaciones entre los ciudadanos eran conocido como Ius Civile, en donde se desarrolló un sistema sucesorio formalista y rígido, que incorporaba normas como: el poder que recaía de forma absoluta sobre el paterfamilias, la herencia reservada a los agnados². Estas reglas, tenían como finalidad asegurar la continuidad del patrimonio de la familia extensa, que eran conocidas como gens³, quienes tenían una unidad social, legal y religiosa; por lo que compartían derechos, obligaciones, y participaban en cultos religiosos comunes. Esta estructura familiar era fundamental en la organización social y jurídica de la antigua Roma. (Méndez Martínez,

¹ “Art. 1021 - Las leyes reglan la sucesión en los bienes de que el difunto no ha dispuesto, o si dispuso, no lo hizo conforme a derecho, o no han surtido efecto sus disposiciones” (Código Civil, 2024, p. 213)

² Agnados: Descendía masculina por línea paterna, excluyendo al sexo femenino y al parentesco materno.

³ Gens: Grupo de personas que en la antigua Roma compartían un antepasado en común, el cual podía ser real o mítico, cada gens tenía un nombre que permitía identificar la pertenencia a esta familia.

2024)

Con el tiempo, el sistema *Ius Civile* empezó a flexibilizarse a través de las reformas, surgiendo la institución del *bonorum possessio*, misma que, permitía a los hijos emancipados y a otros parientes tener derechos sucesorios, a los que antes no tenían acceso. Marcando así, el inicio de un gran cambio en el que se empezó a tener mayor consideración hacia el parentesco de sangre llamado *cognatio*⁴ (Díaz Martínez, 2015; Herrera, 2018).

Bajo el mandato del emperador Justiniano, en el periodo postclásico ocurrieron las reformas más significativas que llegaron a tener gran impacto en la tradición jurídica romano-germánica, como fueron las constituciones imperiales, y la Novela 118, 127 de Justiniano, mismas que fueron claves para la reorganización y actualización de las leyes sucesorias, siendo Justiniano quien introdujo el concepto de *cognatio*, garantizando igualdad entre los herederos sin importar el género o la legitimidad, buscando de esta forma promover una distribución más equitativa y justa de los bienes del causante al momento de repartir la herencia (Díaz Martínez, 2015; Herrera, 2018).

La historia de la sucesión intestada o abintestato refleja la transacción desde un sistema riguroso y excluyente hacia uno más inclusivo y equitativo; en donde las reformas Pretorianas y Justinianeanas sumaron un papel de gran importancia para superar las limitaciones del *Ius Civile* arcaico, promoviendo una distribución de los bienes más justa y reconociendo la importancia del parentesco de sangre sin exclusión de género. Permitiendo de esta forma, que todos los hijos sean hombres o mujeres puedan suceder a su padre.

En la legislación Ecuatoriana, anteriormente existía una distinción entre aquellos que habían nacido dentro y fuera del matrimonio, siendo llamados los primeros hijos legítimos, y los segundos, ilegítimos⁵; ya que, no se permitía a los hijos ilegítimos heredar. Aspecto que cambió en 1935, cuando se estableció que los hijos ilegítimos recibirían la mitad que los hijos legítimos (Corral Jauregui, 1940); con el paso del tiempo estas distinciones se fueron disminuyendo, hasta que en 1988 la Constitución del Ecuador fue reformada, y en ella se garantizó la igualdad de los hijos, misma que se mantiene hasta la actualidad, y consiguó trajo, que todos los hijos del causante reciban el mismo porcentaje de porción hereditaria (Constitución de la República del Ecuador [CRE], 1988).

⁴ Cognatio: Parentesco por línea materna o paterna.

⁵ Hijos Ilegítimos: aquellos nacidos fuera del matrimonio

1.3. Órdenes Sucesorios: Normativa que lo regula

Para entender mejor cómo se organiza la distribución del patrimonio al momento de la muerte del causante en la sucesión abintestato, es esencial analizar los órdenes sucesorios establecidos por la ley. Cuando hablamos de órdenes, podemos relacionar que está vinculado directamente con la jerarquía. En Ecuador, la sucesión abintestato está regulada por el Código Civil, que establece de forma clara, la manera en la que se dará, la distribución de los bienes del difunto (Castillo Naula, 2017; Código Civil, 2019; Endara & Vaca, 2020; Pérez Contreras, 2010)

El Código Civil Ecuatoriano en su Libro III denominado “De las sucesiones”, regulando el proceso y la manera en la que esté se debe dar. Definiendo de esta forma, que los llamados a suceder son los hijos, ascendientes, cónyuges sobrevivientes, colaterales, y en última instancia el Estado, asignando derechos a los herederos legítimos según su proximidad al causante. Esto lo podemos encontrar en el artículo 1023 del Código Civil⁶, en donde estructura el proceso sucesorio en función de la cercanía familiar con el causante, asegurando que ellos sean quienes reciban la herencia, y dando de forma tácita un orden en el que este acto debe darse (Código Civil, 2019; Endara & Vaca, 2020; Pérez Contreras, 2010; Ramírez Romero, 2013)

En la regulación antes mencionada, en los artículos 1028, 1030, 1031 y 1033, en esa secuencia, se estipula el orden sucesorio, en donde establece que, en primer lugar, están a los hijos, siendo estos, los tienen preferencia ante todo heredero; en segundo lugar, el cónyuge sobreviviente y sus ascendientes del grado más próximo; en tercero, hermanos; y en último, el Estado. Cada heredero es excluyente entre sí, es decir, al heredar uno de ellos, los demás ya no pueden hacerlo, excluyendo así los descendientes o ascendientes de grado más cercano a los más lejanos (Código Civil, 2019; Ramírez Romero, 2013).

A continuación, se detallan los diferentes órdenes sucesorios dentro de la legislación ecuatoriana, que incluyen desde los parientes más cercanos hasta aquellos de grados más lejanos.

1.3.1. Primer Orden

Al hablar del primer orden sucesorio, nos referimos al heredero principal, a quien se lo toma como primera opción al repartir el patrimonio del causante, ubicándose quien esté

⁶ “Art. 1023.- Son llamados a la sucesión intestada los hijos del difunto, sus ascendientes, sus padres, sus hermanos, el cónyuge sobreviviente y el Estado” (Código Civil, 2024, p. 213)

en esta posición, que son los descendientes, en condición de superioridad frente a los demás causahabientes. Siendo los hijos los herederos por excelencia desde épocas remotas, como lo es la época Romana; esto, debido al lazo sanguíneo que los une con él causante, la condición de afectividad, y el sentimiento de protección de los padres hacia sus hijos. Motivo por el cual, buscarán que Ellos sean quienes se beneficien de los bienes conseguidos por su esfuerzo, buscando asegurarles un plano material o económico. (Castillo Naula, 2017; García Armijos, 2017; Ramírez Romero, 2013)

En el Ecuador quienes tienen el privilegio de ocupar esta posición no varía, debido a que, la norma establece que estos excluyen a los demás herederos, lo cual, está establecido en el artículo 1028 del Código Civil (2024)⁷, en donde también se hace mención de la porción conyugal.

Cuando hablamos de porción conyugal, nos referimos al porcentaje de patrimonio, que les corresponde a los miembros de la sociedad conyugal, ya que, solo respecto a la porción que le pertenezca a cada uno, se da la distribución de su herencia (Castillo Naula, 2017).

Esta norma se adquirió mediante la costumbre, ya que, desde la antigüedad, los únicos herederos de los bienes del causante eran sus descendientes primogénitos varones, aspecto que ha cambiado con el tiempo, volviendo la distribución de los bienes más equitativa, permitiendo que todos los descendientes tengan la posibilidad de ser herederos (Borda, 1959; Castillo Naula, 2017; Código Civil, 2019; Pérez Guerrero, 1944). Esto llegó a tener tal impacto que en la actualidad se ve reflejado en las legislaciones alrededor del mundo, y Ecuador no es la excepción, ya que, en su artículo 1029 Código Civil (2024)⁸, manifiesta de forma expresa que los hijos recibirán por igual la herencia.

Los hijos adquieren este derecho de forma personal, con esto nos referimos a que la sucesión que se da de forma directa o también conocida como sucesión por cabezas, es decir el llamado a suceder comparece personalmente, en nombre propio. Por otro lado, tenemos el derecho de representación que tiene antecedentes en el derecho romano; es una ficción en la que una persona con autorización legal sustituye a otra, y su propósito radica, en que, exista igualdad entre los herederos (Borda, 1959; Código Civil, 2024; Pérez Guerrero, 1944; Ramírez Romero, 2013).

⁷ “Art. 1028.- Los hijos excluyen a los demás herederos, sin perjuicio de la porción conyugal” (Código Civil, 2024, p. 214).

⁸ “Art.1029.- Si el difunto hubiere dejado más de un hijo, la herencia se dividirá entre ellos, por partes iguales” (Código Civil, 2024, p. 214).

Esto sucede cuando el llamado a suceder no puede presentarse por cuenta propia, ya sea porque ha fallecido antes del causante, es indigno para suceder, es incapaz, o simplemente el heredero principal repudia la herencia; quienes tienen este derecho son los nietos del causante. Hay que mencionar que este Derecho de Representación solo cabe para los descendientes del causante y de sus hermanos (Código Civil, 2024).

1.3.2. Segundo Orden

Este Orden está regulado en el artículo 1030⁹ del Código Civil. Solo cabe cuando el causante no ha dejado descendencia, dentro de este orden anteriormente formaban parte los ascendientes, cónyuges sobrevivientes e hijos ilegítimos del causante, considerando como ilegítimos aquellos hijos nacidos fuera del matrimonio, por lo que se consideraba que el patrimonio debía dividirse en tres partes iguales. Pero esto posteriormente cambió, ya que, los hijos extramatrimoniales pasaron a tener los mismos derechos, que aquellos nacidos en matrimonio; correspondiendo dentro de este orden únicamente los ascendientes y cónyuges sobrevivientes, entre quienes se distribuirá el patrimonio del causante (Castillo Naula, 2017; Código Civil, 2024; Pérez Guerrero, 1944; Ramírez Romero, 2013)

Cuando hablamos de ascendientes, nos estamos refiriendo a los padres, abuelos, bisabuelos del causante, teniendo prioridad para heredar aquellos del grado más próximos, excluyendo a los demás; la porción de patrimonio que les corresponde a los ascendientes de haber más de uno del grado más próximo, se dividirá entre ellos en partes iguales. Con respecto a los Cónyuges es importante mencionar que la normativa referente a Ellos, los equipara a los convivientes en unión de hecho, teniendo los mismos derechos hereditarios, motivo por el cual, también forman parte de este segundo orden sucesorio, esto lo podremos encontrar en el artículo 231¹⁰ de la normativa ya mencionada (Castillo Naula, 2017; Código Civil, 2024; Pérez Guerrero, 1944; Ramírez Romero, 2013).

Dentro de este Orden pueden darse varias alternativas al momento de repartir el patrimonio. Que la herencia se divida en dos partes iguales, tanto para el cónyuge o

⁹ “Art. 1030.- Si el difunto no ha dejado posteridad, le sucederán sus ascendientes de grado más próximo, y el cónyuge. La herencia se dividirá en dos partes, una para los ascendientes y otra para el cónyuge. No habiendo padres o ascendientes, toda la herencia corresponderá al cónyuge. No habiendo cónyuge, toda la herencia corresponderá a los padres o ascendientes. Si la filiación del difunto se hallare establecida sólo respecto de uno de sus padres, éste recibirá la porción correspondiente. Si la filiación se hallare establecida respecto de ambos padres, la porción correspondiente a ellos, se dividirá entre los dos por partes iguales. Cuando concurrieren dos o más ascendientes del grado más próximo, los asignatarios de la herencia se dividirán por partes iguales; habiendo un solo ascendiente del grado más próximo, sucederá éste, en todos los bienes o en toda la porción hereditaria de los ascendientes” (Código Civil, 2024, pp. 214–215).

¹⁰ “Art. 231.- Las reglas contenidas en el Título II, Libro Tercero de este Código, referentes a los diversos órdenes de la sucesión intestada en lo que concierne al cónyuge, se aplicarán al conviviente que sobreviviere, del mismo modo que los preceptos relacionados a la porción conyugal” (Código Civil, 2024, p. 57).

conviviente, y para los ascendientes; que solo sea entregado a los ascendientes, debido a falta de un cónyuge sobrevivientes; o que, el patrimonio vaya exclusivamente para el cónyuge o conviviente, por no haber ascendientes (Ramírez Romero, 2013).

No hay que confundir la porción conyugal, con la herencia del cónyuge recibe en este orden sucesorio. La porción conyugal, se da al cónyuge cuando se demuestra que él mismo tiene un ingreso económico inferior al 25% de la porción conyugal, ya que se considera que no tiene lo suficiente para subsistir, y puede reconocerse en cualquier orden sucesorio; por otro lado, cuando hablamos de la herencia conyugal, se refiere aquella que el cónyuge recibe por haber estado casado hasta el momento de su muerte en matrimonio y vivir junto al causante. (¿Qué Es La Porción Conyugal?, 2017)

1.3.3. Tercer Orden

Este orden lo podemos encontrar en el artículo 1031 del Código civil¹¹, abarca a los parientes colaterales, siendo estos los hermanos por derecho personal, y los sobrinos por derecho de representación, debido a que sus padres, hermanos del *cujus* hubiesen fallecido antes. Hay que mencionar que para que puedan formar parte de este orden sucesorio deben compartir lasos de consanguinidad, esto quiere decir que, si el fallecido tiene un hermano adoptivo, ni él ni sus hijos podrán acceder a la herencia. (Castillo Naula, 2017)

Dentro de la legislación ecuatoriana se considera que existen dos tipos de hermanos; los hermanos carnales, y los medios hermanos. Los hermanos carnales son aquellos que comparten lasos sanguíneos tanto maternos, como paternos, es decir comparten los mismos padres; por otro lado, los medios hermanos son aquellos que solo tienen un padre en común, es decir, solo comparten un lazo sanguíneo, ya sea materno o paterno. Teniendo ambas clases la calidad de hermanos, y diferenciándose únicamente, al momento de repartir la herencia; si solo hay hermanos carnales, o solo medios hermanos, la herencia se dividirá en partes iguales; pero si existen medios hermanos, y hermanos carnales llamados a suceder esta se distribuirá de manera diferente, pues los hermanos carnales, reciben el doble de porción hereditaria que los medios hermanos. Es decir, si existe un hermano carnal, y un medio hermano, el patrimonio del causante se dividirá en tres, dos tercios

¹⁰ “Art. 1031.- Si el difunto no hubiere dejado ninguno de los herederos expresados en los artículos anteriores, le sucederán sus hermanos, ya sea personalmente, o ya representados de acuerdo con el Art. 1026, y conforme a las reglas siguientes: 1. Si el difunto hubiere dejado solamente hermanos carnales o solamente medios hermanos, cada uno de ellos recibirá partes iguales; y, 2. Si el difunto hubiere dejado uno o más hermanos carnales y también uno o más medios hermanos, cada uno de los primeros recibirá una cuota igual al doble de la de cada uno de los segundos. Por consiguiente, la herencia se dividirá en tantas partes cuantos fueren los medios hermanos, más el doble del número de hermanos carnales; así cada uno de éstos recibirá dos de dichas partes, y cada uno de los medios hermanos recibirá una de tales partes” (Código Civil, 2024, p. 215).

correspondiendo al hermano con el que comparte ambos lasos sanguíneos, y la parte restante, correspondiente a un tercio al medio hermano (Castillo Naula, 2017; Código Civil, 2024; Pérez Contreras, 2010).

Si cualquiera de los hermanos llegara a fallecer antes de la muerte del cujus, hubiese repudiado la herencia, es incapaces o indigno de suceder, o han sido desheredados por parte del causante; podrán heredar por derecho de representación sus sobrinos, hijos del hermano, dividiendo la porción de la herencia que le correspondía al premuerto, en el número de hijos que este haya tenido, más uno. Esto en razón, que al Estado se lo considera como un sobrino privilegiado, por lo que, cuando se ejerza el derecho de representación en el tercer orden sucesorio, se debe tomar en cuenta la cuota que le corresponde al mismo, la cual dependerá del número de sobrinos a heredar. (Castillo Naula, 2017; Pérez Contreras, 2010).

Las reglas a seguir están establecidas dentro del artículo 1032 del Código civil¹², en donde indica que; si es uno, la porción se dividirá por la mitad; si son dos, el estado recibirá un tercio; y si son tres o más sobrinos, el Estado siempre recibirá un cuarto de la herencia. Hay que mencionar que primero el estado recibe la parte que le corresponde, y posteriormente, en un nuevo acervo se dividirá la porción de herencia restante en el número de sobrinos a heredar del causante (Código Civil [CC], 2019).

1.3.4. Cuarto Orden

Cuando hablamos del cuarto orden sucesorio, nos referimos al de ultima ratio que recae en el Estado, pues de esta forma lo establece el Código Civil en el artículo 1033¹³. Esto quiere decir que el Estado actúa como heredero cuando no existen parientes descendientes, ascendientes, ni colaterales pertenecientes a los anteriores ordenes sucesorios que pueden ejercer su derecho hereditario, o los mismos han renunciado o repudiado este derecho. Garantizando de esta forma que bienes no queden abandonados, quedando sin propietario; cumpliendo el Estado una función social, permitiendo que estos sean usados en beneficio público. (Castillo Naula, 2017; Código Civil, 2024)

¹² “Art. 1032.- En concurrencia con sobrinos del causante, el Estado sucederá de acuerdo con las siguientes reglas: La cuota del Estado se deducirá de la porción de bienes que corresponda a los sobrinos, y hecha esta deducción el resto constituirá un nuevo acervo divisible entre los sobrinos, de acuerdo con las reglas generales. La cuota del Estado será la mitad de esa porción, si hubiere un solo sobrino; un tercio, si hubiere dos; y un cuarto, si hubiere tres o más” (Código Civil, 2024, p. 215).

¹³ “Art. 1033.- A falta de todos los herederos abintestato designados en los artículos precedentes, sucederá el Estado” (Código Civil, 2024, p. 215)

1.4. Aspectos Actuales

En la actualidad dentro del Derecho sucesorio, la sucesión abintestato sigue siendo una institución clave, que ha sido de gran importancia durante la evolución de la humanidad ayudando a la organización social y la distribución de los bienes, asegurando que estos se repartan de acuerdo con un orden preestablecido en ausencia de un testamento. Las leyes contemporáneas reflejan los principios de equidad e inclusión, introducidos durante las reformas Justinianeanas, adaptándolos a las realidades sociales y familiares modernas (Herrera, 2018).

Este proceso de adaptación ha sido crucial para la aplicación de las leyes sucesorias en contextos actuales, dejando una huella profunda en los sistemas jurídicos modernos, influenciando la forma en que se entienden, y aplican las leyes sucesorias en la actualidad. Sirviendo de base para establecer que los herederos por excelencia son los hijos. Aspecto que ha evolucionado desde la exclusividad de herencia para los hijos primogénitos varones del jefe del hogar, conocido como paterfamilias, hasta incluir a todos los hijos sin importar el sexo; razón por la que, como primer orden sucesorio se tiene a los descendientes. (Herrera, 2018).

En la doctrina podemos encontrar, que existen tres criterios para determinar la preferencia de los sucesores, estos son las clases o categorías de herederos, los órdenes y el grado de parentesco. Estos están interrelacionados, siendo indispensables para comprender como se da el orden prelatorio entre los herederos. Las clases de herederos se divide en parientes, cónyuge y el Estado, los cuales, se diferencian por órdenes o grupos formados por parientes en diversas líneas; como descendientes, ascendientes y colaterales. Por último, se establece la preferencia, determinando así la prelación de los herederos tomando en cuenta el grado de parentesco con el causante. (Mosquera Endara & Jara Vaca, 2020; Ramírez Romero, 2013)

En legislación nacional Ecuatoriano, como se menciona anteriormente los herederos por derecho personal se dividen en hijos, padres, hermanos y estado; estando en concordancia con sistemas jurídicos de otros países como Chile, México, España, entre otros.

En Chile, dentro de su Código Civil (2000) en el libro III, denominado “De la sucesión por causa de muerte, y de las donaciones entre vivos”, establece un orden jerárquico tácito idéntico al de Ecuador, con la diferencia que dentro de esta legislación

también consideran al conyugue sobreviviente dentro del primer orden. En México, en el Código Civil Federal (1928) estipulan expresamente que los parientes que se encuentren en grados más próximos al *cujus* excluirán a los demás, reconociendo también al cónyuge dentro del primer orden, indicando que recibirá la misma porción hereditaria que un hijo. Y, en España en el Código Civil (1889) dentro del libro III, título III, todo el capítulo IV está destinado a regular el orden para suceder, pero en esta legislación a diferencia que, en Ecuador, Chile y México, al cónyuge podrá heredar solo a falta de descendientes y ascendientes.

La existencia de órdenes sucesorios se da debido a que entre los principios de la sucesión abintestato está el de equidad junto a la proximidad del parentesco y la protección de los herederos, asegurando de esta forma que los más cercanos al causante tanto emocional y económicamente reciban su parte correspondiente de la herencia (Endara & Vaca, 2020). Por lo que, podemos darnos cuenta, de que, tanto el marco jurídico y en la doctrina se busca garantizar que la herencia se reparta de manera justa y equitativa entre los parientes más cercanos, siguiendo una jerarquía similar a la que se desarrolló históricamente en la tradición jurídica romano-germánica.

CAPÍTULO 2

2. EXONERACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA: EL CASO DEL IMPUESTO A LA RENTA POR HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES.

2.1. Generalidades del Impuesto

Impuesto vienen del latín “Impositus”, que significa imponer una carga. Es sinónimo de tributo cuyo vocablo es “tributum”; puesto que, su definición indica que es una obligación que se debe dar al Estado, ya sea en especie o en bienes. En la actualidad, el impuesto es un tipo de tributo, al igual que las tasas, y las contribuciones especiales. Las tasas, son aquellas se cobran exclusivamente a quienes utilicen un servicio público, y tienen la finalidad de obtener los recursos para la recuperación del servicio del que se están beneficiando, garantizando así la continuidad de la prestación de esa actividad; las contribuciones especiales, son aquellas que las personas debido a un beneficio que van a obtener por obras públicas, deben pagar de forma obligatoria; y los impuestos, en el cual nos centraremos, son aquellos que, son exigidos a todos los individuos en general, sin que exista una contraprestación, es decir, sin la necesidad de que haya un beneficio para el contribuyente, si no por el hecho de que, se ha realizado o cumplido una actividad que genera tributo (Diep, 2003; Espinosa, 2021; Paz & Miño Cepeda, 2015).

El Impuesto a la Herencia, es un tipo de Impuesto a la Renta, el cual, deben pagar las personas naturales, sociedades, y sucesiones indivisas por los ingresos que estos obtengan; debido a que, estos ingresos pueden surgir de diversas fuentes, debido a la diversidad de tipos que existen; uno de estos es el impuesto a la herencia, que en el Ecuador se le denomina como impuesto a la renta de ingresos proveniente de herencias, legados y donaciones, mismo que el contribuyente deberá pagar, en razón, de que su patrimonio ha tenido un incremento, debido a la adquisición de bienes a título gratuito (Servicio de Rentas Internas, 2024b, 2024a).

2.2. Antecedentes del impuesto a las herencias en el Ecuador

La historia del Impuesto a la Herencia en Ecuador se remonta a la Gran Colombia, en el año 1821, cuando surgió la libertad de parto, manumisión, y abolición del tráfico de esclavos, en donde se tenía como finalidad recaudar los recursos necesarios para poder pagar la libertad de los esclavos, misma que es revocada en 1830. En 1852, surge la primera deducción del acervo hereditario, es decir, se da la primera ley de la Asamblea

Nacional del Ecuador, que permite reducir las deudas que tenía el causante, respecto a cada una de la porción hereditaria que recibirá cada heredero o legatario, siendo esta derogada a 1854; posteriormente en el año 1869, este impuesto es declarado como renta nacional, a través de un decreto ejecutivo, elevando el porcentaje al que estaban obligados los contribuyentes. En el año 1912, se fija el porcentaje que se deberá pagar en la sucesión abintestato para aquellos que lleguen a recibir una herencia valorada en diez mil sucres o más; en 1920, se crea el proyecto de ley en donde se estipula el Impuesto progresivo sobre las Herencias, Legados y donaciones; y el año siguiente 1921, se indica el porcentaje para los hijos, cónyuges y padres, por herencias (Castillo & Cedeño, 2021; Flores, 2012; Heredia Proaño & others, 2016).

Todo esto tuvo vigencia, hasta la presidencia de Isidro Ayora; en 1932, se codificó por primera vez la Ley del Impuesto sobre Herencia, Legados, y Donaciones; misma que, sufrió diversas reformas en el transcurso del tiempo, hasta que fue derogada en 1989, debido al surgimiento de la Ley del Régimen Tributario Interno, en donde el impuesto a la herencia paso a formar parte del Impuesto a la Renta, llegando a formar parte de la renta global, por lo que su naturaleza cambio. Posteriormente se simplificó la estructura del impuesto, debido a que, en 1995, tenían que pagar una solo tarifa del 10% sobre el exceso de la fracción gravada básica, misma que en el 2001, se dedujo al 5%. (Castillo & Cedeño, 2021; Flores, 2012; Heredia Proaño & others, 2016).

En el 2007, se creó una tabla progresiva con escalas ascendientes que se basaba en la capacidad contributiva de la persona que se beneficiaba, misma que, en el año 2008 fue reformada con el fin de acoplarla a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria; en el 2016, con el objetivo de crear mecanismos para evitar la evasión del pago del impuesto, se crea la Ley Orgánica para evitar la Elusión del Impuesto a la Renta sobre Ingresos Provenientes de Herencias, Legados y Donaciones (Castillo & Cedeño, 2021; Flores, 2012; Heredia Proaño & others, 2016).

El gobierno del presidente Guillermo Lasso es de suma importancia para este trabajo, debido a que, durante su periodo en el año 2021, a través de un decreto, se implementó la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia covid-19, en la que se establecía la exoneración del impuesto a la herencia a favor de aquellos que se encontraban en primer grado de consanguinidad y cónyuges sobrevivientes siempre que no existan hijos; misma que, en el 2022 la corte constitucional del Ecuador la declaró inconstitucional (Corte Constitucional del Ecuador, 2022).

2.3. Impuesto a la Herencia: Normativa que lo regula

El Impuesto a la Herencia, es un tipo de tributo que debido a su trascendencia en la organización y distribución de los bienes es de suma relevancia dentro del sistema jurídico ecuatoriano, por lo que, está regulado en la Ley del Régimen Tributario (LRTI) en los artículos 2¹⁴, 8¹⁵, y 36 literal “d”¹⁶; y en los artículos 54 al 67 pertenecientes a la sección IV del Reglamento para la aplicación de la LRTI¹⁷. Dentro de esta normativa, se puede

La Ley del régimen tributario interno (2024) establece:

¹³Art. 2.- Concepto de renta.- Para efectos de este impuesto se considera renta: 1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y 2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.

¹⁴Art. 8.- Ingresos de fuente ecuatoriana. - Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos (...) 9.- Los provenientes de herencias, legados y donaciones de bienes situados en el Ecuador; (...).

¹⁵Art. 36.- Tarifa del impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas: d) 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 causante o sus herederos, del donante, legatario o beneficiario. 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. No están sujetos a este impuesto: los importes por seguros de vida, obtenidos por quienes constan como beneficiarios del causante en la póliza correspondiente; y, las becas de estudio e investigación, a desarrollarse en Ecuador o en el extranjero, en cualquier nivel y grado educativo, concedidas por entidades del sector público o por organizaciones de la sociedad civil reconocidas legalmente, de acuerdo con las formas y condiciones que se establezcan mediante Reglamento. Toda persona natural o persona jurídica residente en el Ecuador que obtenga en el extranjero incrementos patrimoniales objeto del impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones o de naturaleza análoga, podrá utilizar como crédito tributario de este impuesto, aquel que haya pagado en el exterior vinculado con el mismo hecho generador, sin que dicho crédito pueda superar el impuesto generado en el Ecuador por tales incrementos patrimoniales. En el reglamento se establecerán las normas necesarias para la aplicación de esta disposición. Son responsables de este impuesto, cuando corresponda, los albaceas, representantes legales, tutores, apoderados, curadores, administradores fiduciarios o fideicomisarios, entre otros. Son sustitutos del contribuyente los donantes residentes en el Ecuador que realicen donaciones a favor de no residentes. En el caso de herencias, legados, y donaciones, el hecho generador lo constituye la aceptación expresa o tácita. (...) (pp. 2, 6, 41-42)

¹⁷La Sección IV del Reglamento para la aplicación de la LRTI (2024) establece:

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. Para la aplicación del impuesto, los términos herencia, legado y donación, se entenderán de conformidad a lo que dispone el Código Civil.

Art. 55 Hecho Generador.- Para efectos tributarios, el hecho generador se produce en el momento en que fallece la persona de cuya sucesión se defiere al heredero o legatario, si éste no es llamado condicionalmente. En el caso de herencia con llamamiento condicional, el hecho generador se producirá en el momento de cumplirse la condición por parte del heredero o legatario. Para el caso de donaciones, el hecho generador será el otorgamiento de actos o contratos que determinen la transferencia a título gratuito de un bien o derecho.

Art. 56 Sujetos pasivos.- Son sujetos pasivos del impuesto, los herederos, legatarios y donatarios que obtengan un acrecimiento patrimonial a título gratuito. También son responsables de este impuesto, cuando corresponda, los albaceas, los representantes legales, los tutores, apoderados o curadores.

Art. 57.- Ingresos gravados y deducciones.- Los ingresos gravados están constituidos por el valor de los bienes y derechos sucesorios, de los legados o de las donaciones. A estos ingresos, se aplicarán únicamente las siguientes deducciones: a) Todos los gastos de la última enfermedad, de funerales, de apertura de la sucesión, inclusive de publicación del testamento, sustentados por comprobantes de venta válidos, que hayan sido satisfechos por el heredero después del fallecimiento del causante y no hayan sido cubiertos por seguros u otros medios, en cuyo caso solo será considerado como deducción el valor deducible pagado por dicho

identificar claramente que el Impuesto a la Herencia, es un tipo de renta.

Renta se considera a todo ingreso que un individuo tiene: por donación, herencia, legado, es decir, por título gratuito, sin la existencia de una transacción; y de igual forma, por la compraventa, o permuta, que se dan a título oneroso, existiendo un intercambio de una cosa por otra. Sin importar que los haya obtenido en el exterior o dentro del país; si estos provienen de personas naturales o sociedades, que tengan su domicilio en el Ecuador; y de fuentes ecuatorianas producto de capital y el trabajo, ya sea, simultáneamente o solo de una de ellas, se considerará “renta”. Por lo que, estarán obligados al pago de este impuesto, siempre que, estos ingresos no sean producto de pagos realizados por personas no residan en el país, en razón a un servicio ocasional, ya que ha transcurrido un tiempo inferior de seis meses continuos, o no, en un mismo año, o por sociedades que no estén domiciliadas en el país (LRTI, 2004).

En concreto; se deben considerar fuentes ecuatorianas, únicamente las emanadas de una persona o sociedad domiciliada en Ecuador, que produzcan incremento en el patrimonio de un individuo; las cuales se pueden dar por actividades económicas, como enajenación de bienes incluyendo derechos representativos del capital, como acciones; también por el pago de utilidades, beneficios de derechos de autor, exportaciones, rendimientos financieros como intereses, juegos a la suerte, incrementos patrimoniales injustificados, y herencias, legados y donaciones. Los ingresos que no son objeto de este impuesto son los importes por seguro de vida, y las becas de estudio e investigación (LRTI, 2024).

Como se puede notar, las herencias y legados, que es en lo que se centra este trabajo, forman parte de los ingresos considerados como fuente ecuatoriana, que genera renta; trayendo como consecuencia el pago del impuesto, debido al acrecimiento del patrimonio de herederos, legatarios y donatarios ecuatorianos, en razón, de la transferencia a título gratuito, de bienes y derechos que estén ubicados en el país o en el exterior. Surgiendo efecto al momento del fallecimiento del causante de forma inmediata, siempre que no exista una condición que cumplir; si existe tal, se dará al momento que está condición se cumpla. Hay que señalar, que habrá circunstancias que, quienes asumirán la

heredero. Si estos gastos hubiesen sido cubiertos por seguros u otros, y que por lo tanto no son deducibles para el heredero, la falta de información u ocultamiento del hecho se considerará defraudación. b) Las deudas hereditarias inclusive los impuestos, que se hubiere encontrado adeudando el causante hasta el día de su fallecimiento; y, c) Los derechos de albacea que hubieren entrado en funciones con tenencia de bienes (pp 56-61).

responsabilidad del impuesto serán representantes legales, tutores, albaceas, apoderados, curadores, administradores fiduciarios o fideicomisarios, u otros; con la finalidad de que no se eluda esta obligación (Reglamento para la aplicación de la LRTI, 2024)

Si una persona es beneficiaria simultáneamente de dos o más herencias o legados, deberá hacerse cargo de la tarifa de cada uno de ellos de forma individual: y aunque, los bienes a heredar se encuentran en trámites judiciales, deberán hacerse cargo del pago. Para cumplir con esta obligación, tienen un plazo de seis meses desde la muerte del causante, de no cumplirse en este tiempo, tendrán que cubrir sanciones e intereses; y mientras no se ejecute, los beneficiarios de la herencia no podrán realizar ningún trámite sobre el bien ante el Registro de la Propiedad o mercantil, notarios y dependencias de la Función Judicial, debido a que, siempre se les solicitará una copia de la declaración y el pago del Impuesto a la Herencia; al igual, que para el caso de transferencias el Sistema Financiero nacional, se encargará de verificar la declaración de este impuesto (LRTI, 2024; Reglamento para la Aplicación de la LRTI, 2024).

De llegar a existir una acción de cobro por incumplimiento de la obligación tributaria, prescribirá en 10 años contados partir de la fecha que estos fueran exigibles, es decir, desde el momento que el acto de determinación se convierta en firme, o desde el momento que la resolución administrativa o la sentencia judicial cause ejecutoria. Con excepción, de cuando no ha sido presentada o haya estado incompleta, en estos casos prescribirá en 15 años. Esta acción solo se suspenderá durante el litigio, hasta que la resolución sea notificada a la administración tributaria; y solo cabe, cuando sea solicitada de forma expresa por el beneficiario (LRTI, 2024)

El precio a pagar del gravamen, es decir la base imponible, dependerá del valor del bien y derecho sucesorio recibidos, una vez aplicadas las deducciones, que se realizan por gastos de última enfermedad, de sepelio, todas las actividades que se realizan para que se efectivice la sucesión, siempre que no estén cubiertas por seguros; de igual forma toda deuda del causante, y derechos de albacea, que es la persona que se encarga de interpretar y dar a cumplir el testamento (Reglamento para la aplicación de la LRTI, 2024).

La normativa estipula un proceso para determinar el valor de los bienes recibidos por herencia o legados, con la finalidad de buscar una valoración equitativa y justa para el cálculo del impuesto. Señalando que, cuando se trata de bienes muebles, es decir, aquellos que pueden trasladarse de un lugar a otro, como objetos personales, se utilizara el valor comercial del bien. Por otro lado, si son bienes inmuebles su valor no puede ser menor al

avalúo comercial registrado en el catastro municipal, ni al indicado por el perito en inventario. Además, los valores fiduciarios y otros documentos, como acciones, que son objeto de cotización en la Bolsa de Valores, se les asignara el valor que estén señales a la fecha de presentación de la declaración del impuesto o de la determinación realizada por la Administración Tributario; en caso de ausencia de está, se les asignara un valor nominal, y si se trata de acciones o de participaciones en sociedades se utilizara el valor establecido en los libros contables al cierre del año anterior (Reglamento para la aplicación de la LRTI, 2024).

Para los vehículos, se considera el avalúo registrado en el Servicio de rentas internas (SRI); y de llegar a tratarse de derechos de uso y habitación sobre inmuebles se valoran en un 60% del valor total del inmueble, y la nuda propiedad en un 40% del mismo. Buscando asegurar de esta forma, a través de estos criterios una valoración fiscal justa y objetiva, que se ajuste a la realidad del bien esencial para el cálculo adecuado del impuesto (Reglamento para la aplicación de la LRTI, 2024).

Pero, un paso primordial para poder cumplir con estas obligaciones tributarias es conocer y comprender como se da el cálculo de la tarifa del Impuesto, para lo que existe una tabla progresiva que se actualiza anualmente. En la que se establece el impuesto a la fracción básica y excedente, dando así las herramientas para poder determinar el valor a pagar. En el año 2024, se establecen los valores del IR de ingresos provenientes de herencias, legados, y donaciones, indicados en la Tabla 1.

Tabla 1

IR de ingresos provenientes de herencias, legados, y donaciones 2024

Fracción Básica (USD)	Exceso Hasta	Impuesto Fracción Básica (USD)	Impuesto Fracción Excedente (%)
0	76558	0	0%
76558	153115	0	5%
153115	306231	3828	10%
306231	459379	19139	15%
459379	612515	42112	20%
612515	765630	72739	25%
765630	918725	111018	30%
918725	En adelante	156946	35%

Nota: Impuesto a la Renta (IR)

Fuente: (LRTI, 2024)

La cual, sirve para determinar el valor gravado a pagar, por concepto de herencias, legados y donaciones. En ella podemos notar, que solo se vuelven contribuyentes a raíz de

esta obligación, aquellos que reciban una herencia o legado superior a 76558 dólares; siempre que estos no sean hijos menores de edad o con discapacidad, ya que estos se encuentran exentos de pagar impuesto; pero si los hijos no cumplieran con estas condiciones, estos pagarán la mitad de lo estipulado en la Tabla 1.

2.4. Aspectos actuales

Actualmente en la legislación nacional únicamente son acreedores de este beneficio tributario los hijos menores de edad y aquellos que posean alguna discapacidad, pero esto hace un tiempo atrás, ya no era así; debido a que, el artículo 36, literal “d”, inciso 10 de la LRTI (2024)¹⁸, en el que establece que los beneficiarios dentro del primer grado de consanguinidad, es decir los hijos, únicamente estarán obligadas a pagar la mitad de la tarifa de la tabla; fue reformada por el artículo 43, numeral segundo de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal (2021)¹⁹, a través de un decreto de ley en el año 2021, durante la presidencia de Guillermo Laso.

En donde estipulaba, que los hijos están exentos del pago de esta obligación tributaria, y de no existir aquellos, el cónyuge sobreviviente procederá hacer acreedor de este beneficio; misma que, en el año 2022 fue declarada inconstitucional, razón por la cual, la norma se retrotrajo a su estado anterior (Corte Constitucional del Ecuador, 2024; LRTI, 2024; Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenible Fiscal, 2021). Lo cual es cuestionable, debido a que la razón por la que se declara inconstitucional consiste en que se está discriminando a los demás herederos, debido a que solo se les está dando un beneficio o unos y no a otros, y es notorio, que con la norma que volvió a estar en vigencia sucede lo mismo, ya que únicamente se les está dando esta reducción al pago de impuestos a los hijos, que son los causahabientes en primer grado.

Pero dentro del Reglamento para la aplicación de la LRTI (2024) artículo 60, inciso segundo²⁰; se puede notar que está no se cambiado, haciendo mención aún a la exoneración

¹⁸La Ley del régimen tributario interno (2024) establece en el artículo 36, literal “d” inciso 10:

Tarifa del impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas: 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 (p. 36)

¹⁹En la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal (2021) estableció:

Art. 43 En el artículo 36 efectúese las siguientes reformas: 2. Sustitúyase el inciso 10 del literal d) por el siguiente; "Se exonera del pago del Impuesto a la Herencia a los beneficiarios dentro del primer grado de consanguinidad con el causante. Tampoco se causará el impuesto en el caso de que el beneficiario sea uno de los cónyuges supervivientes, siempre que no existan hijos que puedan acceder a la masa hereditaria." (p. 16)

²⁰ En el Reglamento de la Ley del Régimen Tributario interno (2024) en su inciso segundo artículo 60, manda:

Se exonera del pago del Impuesto a la Renta sobre ingresos provenientes de Herencias a los beneficiarios dentro del primer grado de consanguinidad con el causante. Tampoco se causará el impuesto en el caso de que el beneficiario sea uno de los cónyuges supervivientes, siempre que no existan hijos que puedan acceder a la masa hereditaria (pp. 57-58).

de la que fueron beneficiarios, los hijos y cónyuges a falta de los primeros. Esto se debe a que, desde la declaración de inconstitucionalidad de esta norma, no se ha dictado otro Reglamento para aplicar la LRTI, lo que significa que esta regulación se ha derogado tácitamente, ya que, no existe la norma dentro de la LRTI a la que se encarga de reglamentarla. (Reglamento para la Aplicación de la LRTI, 2021).

Es importante mencionar que, en diversos países como Austria, Chipre, Estonia, Moldavia, Noruega, Georgia, Malta, Rumania, Eslovaquia, no se aplica el Impuesto a la Herencia. (Borst & Enache, 2024). En Portugal, y España en la comunidad de Islas Baleares, existe esta exención a este tributo para los descendientes, ascendientes, cónyuge (Dixcart News, 2024; El Confidencial, 2024). En Canadá, no se grava la herencia directamente, sino se aplica un impuesto a las ganancias obtenidas por la venta de los bienes, al momento del fallecimiento del causante, motivo por el que los herederos no están obligados a pagar impuestos sobre lo que reciben (EuraAudit International, 2019); acontecimiento que sucede de igual forma en Perú, pues por medio del Decreto Legislativo No. 1120 (2012) se modificó la ley referente a la forma de cómputo del Impuesto a la Herencia.

CAPITULO 3

3. INCONSTITUCIONALIDAD DE LA EXONERACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA DE INGRESOS PROVENIENTES DE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES.

3.1. Sentencia No. 110-21-IN/22 y acumulados

La Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal fue presentada el 28 de octubre del 2021 como parte de una política económica, las cuales, son competencia exclusiva del Estado²¹, ya que, abordaba aspectos económicos, tributarios, y financieros; y uno de los fines del tributo es ser un instrumento de las políticas económicas²². Esta Ley, fue propuesta por el Presidente Guillermo Lasso como un proyecto de ley en materia económica urgente, que incluía normativa referente a la creación, modificación o supresión de impuestos. Por ello, el único que tenía la potestad para presentar este proyecto de ley era el presidente²³ por medio de la Asamblea Nacional, que se encarga de calificarla en un plazo de treinta días a partir de su recepción. De no cumplir con el tiempo establecido, el presidente tiene la facultad de promulgarlo mediante decreto de ley y ordenar su publicación en el registro oficial²⁴(CRE, 2008; LRTI, 2004; Sentencia No. 110-21-IN/22 y acumulados, 2022).

Sin embargo, esta facultad exclusiva del presidente para presentar proyectos de ley en materia tributaria, está sujeta a varios límites constitucionales, basados en los principios que tutelan el Régimen Tributario²⁵(CRE, 2024). Entre ellos, el principio de equidad

²¹ “Art. 261.- El Estado central tendrá competencias exclusivas sobre: 5. Las políticas económica, tributaria, aduanera, arancelaria; fiscal y monetaria; comercio exterior y endeudamiento” (CRE, 2008, p. 100).

²² “Art. 6.- Fines de los tributos. - Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional” (Código Tributario, 2024, p.2).

²³ “Art. 135.- Sólo la Presidenta o Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político administrativa del país” (CRE, 2008, p. 48).

²⁴ Art. 140.- “La Presidenta o Presidente de la República podrá enviar a la Asamblea Nacional proyectos de ley calificados de urgencia en materia económica. La Asamblea deberá aprobarlos, modificarlos o negarlos dentro de un plazo máximo de treinta días a partir de su recepción. El trámite para la presentación, discusión y aprobación de estos proyectos será el ordinario, excepto en cuanto a los plazos anteriormente establecidos. Mientras se discuta un proyecto calificado de urgente, la Presidenta o Presidente de la República no podrá enviar otro, salvo que se haya decretado el estado de excepción. Cuando en el plazo señalado la Asamblea no apruebe, modifique o niegue el proyecto calificado de urgente en materia económica, la Presidenta o Presidente de la República lo promulgará como decreto-ley y ordenará su publicación en el Registro Oficial. La Asamblea Nacional podrá en cualquier tiempo modificarla o derogarla, con sujeción al trámite ordinario previsto en la Constitución” (CRE, 2008, p. 55).

²⁵ “Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos

tributaria, que es conexo al de igualdad y no discriminación, el cual, busca un trato conforme a las necesidades de los contribuyentes admitiendo una diferenciación únicamente para desiguales; y para semejantes, un trato igualitario, asegurando de esta forma la equidad (Sentencia No. 110-21-IN/22 y acumulados, 2022).

La Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia covid-19 fue promulgada a través de un decreto de ley, es decir, por medio de la disposición del presidente de la República del Ecuador, en el Registro Oficial edición constitucional 160, el 11 de enero del 2023; en razón de que la Asamblea Nacional no cumplió con el plazo establecido para pronunciarse sobre el proyecto de ley en materia económica urgente. Dentro de esta ley, entro en vigencia la exoneración del Impuesto a la Renta hereditaria, a favor de los hijos y herederos en primer grado de consanguinidad y cónyuge, siempre que no existan hijos; misma que, formo parte de las normas que fueron impugnadas, a través de una acción pública de inconstitucionalidad, en la sentencia No. 110-21-IN/22 y acumulados. Al entrar en discusión en el pleno de la Corte Constitucional del Ecuador y ser analizada, se dio a lugar a la inconstitucionalidad de la misma, fundamentando su decisión en la existencia de un trato diferenciado e injustificado en contravención al principio de igualdad y no discriminación (Sentencia No. 110-21-IN/22 y acumulados, 2022).

3.1.1. Fundamentos de la Sentencia: Principio de Igualdad y no Discriminación.

Alexy (1993) indica que “los principios son mandatos de optimización” (p.112), esto quiere decir que, son normas que deben ser aplicadas en mayor medida. Se caracterizan por ser ambiguos, generales y abstractos (Ávila Santamaría, 2012). Pueden ser de naturaleza subjetiva, es decir es el derecho en sí mismo; de aplicación, sirviendo de anclaje para la ejecución de los derechos; o de doble naturaleza.

El principio de igualdad y no discriminación, es una norma *ius cogens*, esto quiere decir, que forma parte de diversos tratados y jurisprudencia internacional, estando amparada en los ordenamientos jurídicos de los diversos países (Corte Interamericana de Derechos Humanos [Corte IDH], 2021); y es de doble naturaleza, debido a que, la Constitución de la República Del Ecuador (CRE, 2008) lo ampara como un principio en

y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables” (p.110)

artículo 11 numeral 2²⁶, y como un derecho en el artículo 66 numeral 4²⁷.

La igualdad como un principio, tiene dos dimensiones: formal y material. Lo cual se explica en Sentencia No 28-15-IN/21 (2021), indicando que dimensión formal, se refiere al trato idéntico para quienes se encuentren en igualdad de condiciones; y la dimensión material, al trato diferenciado para quienes se encuentran en diferentes circunstancias, buscando que el ejercicio y goce de los derechos de los individuos estén equiparados, y de esta forma, evitar situaciones discriminatorias. Concordando con lo que la doctrina, cuando señala que el principio de igualdad esta interrelacionado con dos principios, como el de no discriminación, que se refiere aquella prohibición de distinción irrelevantes; y con el de protección, que busca conseguir una igualdad por medio de la discriminación inversa (Rabossi, 1990).

3.1.1.1 Test de Igualdad y no discriminación

Para poder determinar ¿cuándo se trata de una discriminación? La Corte Constitucional del Ecuador, a través de la Sentencia No. 7-11-IA/19 (2019), hace mención al test de igual y no discriminación. Este test evalúa, primero, la legitimidad del objetivo del trato diferenciado; segundo, la racionalidad de la causal, esto hace referencia, a si la medida utilizada es la idónea para el fin constitucional; tercero, el criterio de necesidad, que indica el trato es indispensable para el fin propuesto; y cuarto, la proporcionalidad, para determinar si la diferenciación realizada para el fin, puede traer consecuencias menos gravosas (Vázquez, 2018).

Para que un trato diferenciado sea legítimo debe contar con los tres elementos que se indican en la Sentencia No. 603-12-JP/19 y acumulados (2019), como aquellos que configuran el principio de igualdad y no discriminación, correspondiendo a la: comparabilidad, constancia de una diferenciación, verificación de resultados.

La comparabilidad, alude a la coexistencia de dos individuos que se encuentren en igualdad o semejanza de condiciones, elemento indispensable, pues de no existir tal igualdad, no podría configurarse un trato diferenciado, generando así una causal de

²⁶“Art. 11.- El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: (...) 2. Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades. Nadie podrá ser discriminado por razones de etnia, lugar de nacimiento, edad, sexo, identidad de género, identidad cultural, estado civil, idioma, religión, ideología, filiación política, pasado judicial, condición socio-económica, condición migratoria, orientación sexual, estado de salud, portar VIH, discapacidad, diferencia física; ni por cualquier otra distinción, personal o colectiva, temporal o permanente, que tenga por objeto o resultado menoscabar o anular el reconocimiento, goce o ejercicio de los derechos. La ley sancionará toda forma de discriminación. El Estado adoptará medidas de acción afirmativa que promuevan la igualdad real en favor de los titulares de derechos que se encuentren en situación de desigualdad (...)” (p.9)

²⁷ “Art. 66.- Se reconoce y garantizará a las personas: (...) 4. Derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación (...)” (p.26)

justificación. La constancia de una diferenciación se refiere a la existencia de un trato distintivo en las categorías protegidas enunciadas en el artículo 11 numeral 2 de la CRE, categorías sospechosas, o en las dimensiones de la igualdad. Por último, la verificación de resultados, implica comprobar si hubo como consecuencia, un trato diferenciado o justificado.

En el segundo criterio para la existencia de un trato diferenciado, hace mención al artículo 11 numeral 2 de la CRE (2024), en donde, en su inciso segundo hace mención a diversos criterios por los que ninguna persona puede ser discriminada, siendo considerados como categorías protegidas. Sin embargo, la Sentencia 080-13-SEP-CC (2013), se refiere a la figura de categorías sospechosos, en donde manifiesta que son criterios que se pueden utilizar para realizar una distinción no razonable en grupos que históricamente se encuentren en una situación de inferioridad, tomando como base el artículo mencionado; pero es necesario mencionar que no a todos estos se les debe considerar como categorías sospechosas, pues para pertenecer a éstas la Sentencia No 28-15-IN/21 (2021) indica que debe haber un grupo que ha sido discriminado histórica y sistemáticamente, con base en factores inmutables que no pueden modificarse ni con la voluntad de los individuos.

Por lo tanto, siempre que se dé una diferenciación basada en cualquiera de estos criterios, se les brindará una protección, pero no de una misma forma; debido a que todas son categorías protegidas, pero no siempre serán categorías sospechosas. Entonces, quienes hacen usos de los criterios sospechosos para realizar una distinción estarían actuando de forma arbitraria, por lo que, se presume que está yendo contra la norma suprema siendo inconstitucional; a menos de que, se justifique que el objetivo es reducir las desigualdades, es decir, se trate de una discriminación inversa, que tiene como finalidad dar un trato distintivo a quienes por tener una condición se les ha discriminado, buscando eliminar esta desigualdad histórica (Sentencia 080-13-SEP-CC, 2013; Sentencia No 28-15-IN/21, 2021).

La forma en la que se analiza si existe un trato discriminatorio injustificado, se puede dar de diversas maneras, pues así lo indica la Corte IDH (2021), al mencionar que la forma en la que se debe dar el análisis respecto a las categorías sospechosos debe ser superior, que las que se da para otros principios convencionales. De igual forma en la jurisprudencia ecuatoriana, en diversas sentencias, entre ellas la No 28-15-IN/21 (2021), manifiesta que los niveles de escrutinio pueden ser bajo, medio o estricto; lo cual dependerá, de si la distinción se realiza respecto a las categorías protegidas, sospechosas, o sobre las

dimensiones la igualdad.

Entonces, se dará un test de igualdad con un escrutinio bajo, si la distinción no se da respecto a ninguna de las categorías mencionadas, si no, respecto a una de las dimensiones de la igualdad; medio, si está se da respecto a las categorías protegidas; y estricto, si surge en las categorías sospechosas, debido a que, por su contexto tienen mayor probabilidad de discriminación.

3.1.1.1.1. Test de proporcionalidad

Con respecto a los tres últimos aspectos del test de igualdad y no discriminación, es importante destacar que se relacionan de forma directa con lo que la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional (LOGJCC, 2009) establece como principio de proporcionalidad en su artículo 3, numeral 2²⁸. En la Sentencia No. 11-18-CN/19 (2019), se hace referencia a este principio como el test de proporcionalidad, debido a que es un método de interpretación de la constitución. Este test sirve para determinar si hay un justificativo razonable para la distinción, mismo que sea compatible con la Constitución.

En la Sentencia No. 11-18-CN/19 (2019), indica que el test de proporcionalidad debe cumplir con cuatro elementos “Fin constitucional valido, la idoneidad, necesidad, y proporcionalidad propiamente dicha” (p.20); los cuales, se relacionan con tres últimos puntos de análisis del test de igualdad y no discriminación.

Cuando hablamos del fin constitucional valido, estamos refiriendo a que el propósito de la distinción debe ser el ejercicio del derecho, es decir, debe estar alineado con la Constitución. En el contexto del derecho de igualdad y no discriminación, un fin constitucional valido es aquel que busca reducir desigualdades preexistentes, promover los derechos y la igualdad real entre individuos que se encontrar en condiciones de inferioridad. Por otro lado, la idoneidad señala que no basta con que el fin constitucional este acorde con la norma, pues es necesario que la medida ocupada para llegar a este

²⁸ La Constitución de la República del Ecuador (2024) estipula:

Art. 3.- Métodos y reglas de interpretación constitucional. - Las normas constitucionales se interpretarán en el sentido que más se ajuste a la Constitución en su integralidad, en caso de duda, se interpretará en el sentido que más favorezca a la plena vigencia de los derechos reconocidos en la Constitución y que mejor respete la voluntad del constituyente. Se tendrán en cuenta los siguientes métodos y reglas de interpretación jurídica constitucional y ordinaria para resolver las causas que se sometan a su conocimiento, sin perjuicio de que en un caso se utilicen uno o varios de ellos: (...) 2. Principio de proporcionalidad. - Cuando existan contradicciones entre principios o normas, y no sea posible resolverlas a través de las reglas de solución de antinomias, se aplicará el principio de proporcionalidad. Para tal efecto, se verificará que la medida en cuestión proteja un fin constitucionalmente válido, que sea idónea, necesaria para garantizarlo, y que exista un debido equilibrio entre la protección y la restricción constitucional. (...) (p.3).

objetivo sea la adecuada. Estos dos elementos mencionados, se equiparán a la racionalidad de la causal, segundo aspecto a evaluar del test de igualdad y no discriminación.

El tercer y cuarto aspecto del test de igualdad y no discriminación son el criterio de necesidad y la proporcionalidad, que de igual forma coinciden con los elementos del test de proporcionalidad. La necesidad indica que, entre todas las medidas que pueden servir para cumplir con la finalidad, se debe utilizar la medida que ocasione menor perjuicio en los derechos de los individuos. Por último, la proporcionalidad propiamente dicha, también llamada estricta proporcionalidad, analiza si el objetivo buscado con la protección de los derechos a un grupo y la restricción impuesta a otros individuos guardan un equilibrio adecuado; es decir, compara si los beneficios y perjuicios ocasionados por la diferenciación de trato entre individuos, provocada por el ejercicio y privación de derechos, están justificados. Esto se determina considerando si las consecuencias dadas por la restricción de derechos de un grupo son inferiores al goce de los derechos del otro.

3.1.2. Resolución de la Corte Constitucional

La Corte Constitucional del Ecuador, una vez realizado el análisis en la sentencia No. 110-21-IN/22 y acumulados (2022) de las normas impugnadas, a través de la acción pública de inconstitucionalidad, decidió por voto mayoritario dar a lugar la demanda, y por medio de ello, declarar inconstitucional la exoneración del Impuesto a la Herencia, indicando que presunta cercanía entre los herederos y el *cujus* no es fundamento justificación razonable para el trato diferenciado. Este punto ocasiono discusión en el pleno de la Corte, razón por la que, existió voto concurrente de la Jueza Constitucional Daniela Salazar Marín, y voto salvado de los Jueces Constitucionales Carmen Corral Ponce y Enrique Herrería Bonnet, ya que, consideran que esta norma no es inconstitucional.

La Jueza Daniela Salazar, manifiesta que a pesar de que la sentencia de la mayoría indica que se debe usar un escrutinio de mera razonabilidad es decir bajo, y en realidad están usando uno medio, sin justificación alguna, por lo que están evaluando la necesidad del impuesto a la herencia, y si la razón por la que se da la exoneración es correcta; cuando, al tratarse de un escrutinio bajo lo que deberían verificarse es que la decisión que llevo a esta excepción no sea caprichosa o arbitraria.

Por otro lado, los Jueces Carmen Corral Ponce y Enrique Herrería Bonnet, consideran que los hijos y el cónyuge, son quienes participan directamente en la construcción del patrimonio familiar, y, además, señalan que estos tienen un trato

diferenciado innato. Manifestando que el motivo, en el cual, se basa la sentencia de la mayoría no toma en cuenta que la Constitución de la República del Ecuador (2008) estipula que una las obligaciones principales del Estado es proteger al núcleo fundamental de la sociedad, que es la familia, y garantizar que existan condiciones para el cumplimiento de sus propósitos²⁹, por lo que, da una tutela especial a los derechos de los miembros de la familia como lo son los hijos y cónyuge, entre los cuales, promueve la maternidad y paternidad responsable, la protección de los derechos de los hijos, y el reconocimiento del patrimonio familiar inembargable, garantizando la facultad que estos tienen para testar y heredar³⁰.

3.2. Análisis de la Sentencia No. 110-21-IN/22 y acumulados

3.2.1. Interpretación de la declaración de inconstitucionalidad

La Corte Constitucional del Ecuador para determinar la inconstitucionalidad de la exoneración del Impuesto a la Renta Hereditaria, hizo uso del test de igualdad y no discriminación, para lo cual, definió la utilización de un test de escrutinio bajo³¹, es decir, de mera razonabilidad. Pero durante la realización de su análisis, sin justificación alguna realizaron uso de un escrutinio medio³², lo cual fue inadecuado; en razón de que, la distinción que se está analizando, hace referencia a los herederos, categoría que no está dentro del artículo 11 numeral 2 de la CRE (2024), ni se trata de un grupo que haya sido discriminado histórica y sistemáticamente, por lo que no, pertenece a la categoría protegida, ni sospechosa.

Una vez identificado el nivel de escrutinio adecuado se procede al desarrollo del test, identificando, primero la legitimidad en el objetivo del trato diferenciado, para ello debemos verificar la existencia de los tres elementos que componen el principio de igualdad y no discriminación, que como se explica anteriormente son la comparabilidad, constancia de una diferenciación y verificación de resultados.

²⁹ “Art. 67.- Se reconoce la familia en sus diversos tipos. El Estado la protegerá como núcleo fundamental de la sociedad y garantizará condiciones que favorezcan integralmente la consecución de sus fines. Estas se constituirán por vínculos jurídicos o de hecho y se basarán en la igualdad de derechos y oportunidades de sus integrantes. El matrimonio es la unión entre hombre y mujer, se fundará en el libre consentimiento de las personas contrayentes y en la igualdad de sus derechos, obligaciones y capacidad legal” (CRE, 2024, p. 34).

³⁰ “Art. 69.- Para proteger los derechos de las personas integrantes de la familia: 1. Se promoverá la maternidad y paternidad responsables; la madre y el padre estarán obligados al cuidado, crianza, educación, alimentación, desarrollo integral y protección de los derechos de sus hijas e hijos, en particular cuando se encuentren separados de ellos por cualquier motivo. 2. Se reconoce el patrimonio familiar inembargable en la cuantía y con las condiciones y limitaciones que establezca la ley. Se garantizará el derecho de testar y de heredar” (CRE, 2024, p. 35) .

³¹ Escrutinio bajo: si la distinción no se da respecto a ninguna de las categorías mencionadas, si no, respecto a una de las dimensiones de la igualdad;

³² Escrutinio medio: si está se da respecto a las categorías protegidas.

Respecto a la comparabilidad, la Corte Constitucional indica que ésta si existe, ya que se está realizando una distinción entre sujetos que se encuentran en igualdad de condiciones, pues tanto, a los que se les brinda este beneficio de la exoneración del Impuesto a la Herencia, como a los que no, tienen la calidad de herederos. Aspecto con el cual se discrepa, ya que, a pesar de que todos sean considerados sucesores, estos no son iguales; por ende, no se encuentran en una misma situación; esto debido a que, como se ha mencionado anteriormente en nuestro capítulo I, tanto la doctrina, como nuestra legislación dentro del Código Civil, establecen un orden prelatorio entre ellos, dando prioridad a unos, y excluyendo a otros al momento de la sucesión, hecho que se ha denotado desde épocas remotas.

Al demostrarse que no hay una coexistencia entre sujetos que se encuentren en igualdad de condiciones, no supera el primer elemento de comparabilidad, el que es indispensable para la existencia de un trato diferenciado. Razón para determinar que esta distinción realizada entre los herederos está justificada de forma idónea con la existencia de una desigualdad innata entre los causahabientes, la cual tiene sustento jurídico en el libro III del Código Civil.

En ese sentido, ya que no existe comparabilidad, no procede continuar con los demás puntos de análisis del test de igualdad y no discriminación, pues sea identificado que hay una justificación para la diferenciación realizada entre los herederos; por lo que, la sentencia de inconstitucionalidad de la exoneración del Impuesto a la herencia es errónea, pues se ha demostrado que no ha existido una vulneración injustificada del principio de igualdad y no discriminación.

3.2.2. Comparabilidad con otras legislaciones

Al examinar legislaciones, se puede apreciar que la diferenciación entre herederos es coincidente tanto en Ecuador como alrededor del mundo, por ejemplo, en países como México, Chile, España entre otros. En estos sistemas jurídicos se establecen un orden prelatorio entre los descendientes, ascendientes, cónyuge, colaterales y estado, entre los cuales, se puede ver que un aspecto en común, es la prioridad otorgada a los descendientes ante cualquier heredero.

En legislaciones como la mexicana y chilena, el cónyuge sobreviviente se le considera dentro del primer grupo de herederos, es decir, del nivel más alto junto a los descendientes. Esto se basa en la cercanía que tienen los herederos con el causante, debido a que se considera que los hijos y el cónyuge, son partícipes directos en la formación del

patrimonio del *cujus*, y de esta forma se busca proteger al núcleo principal de la sociedad que es la familia.

Respecto al Impuesto sobre las Herencias existen varias discrepancias entre los países. En Ecuador, este tributo se encuentra vigente, al igual que en varios países alrededor del mundo, cada uno con sus diferentes bases imponibles; mientras que, en varios países Europeos como Austria, Chipre, Estonia, Moldavia, Noruega, Georgia, Malta, Rumania, Eslovaquia, no existe; al igual, que en algunos países del continente Americano, como Canadá y Perú, pues estos últimos consideran que solo deberán pagar un tributo sobre el bien recibido por sucesión, solo en caso de que éste sea vendido. Por otro lado, en algunos países que está permitida la exención fiscal respecto a este impuesto para los familiares directos, como Portugal, y la comunidad de Islas Baleares de España.

Por lo tanto, es notorio que la consideración de desigualdad innata entre los herederos es un aspecto existente en las legislaciones alrededor del mundo; diferenciación que se basa en doctrinas que toman en cuenta el contexto histórico para desarrollarse. Por lo que, se observa una tendencia clara en dar privilegios aquellos herederos más cercanos al causante.

3.2.3. Limitaciones del Estudio

Una de las limitaciones dentro de este trabajo, se da respecto a la metodología empleada. Al desarrollar el protocolo se optó por una metodología cualitativa explicativa, con un enfoque jurídico-doctrinal, por lo que, se hizo únicamente uso de la hermenéutica jurídica para su desarrollo, centrándose exclusivamente en el análisis doctrinal y normativo. Sin embargo, si se hubiera utilizado un enfoque jurídico social, se habría podido proporcionar una mayor profundidad de análisis, debido a los datos que se pudieran recolectar, por medio de instrumentos como entrevistas, que hubiesen permitido obtener conocimiento de ilustrados en el tema conociendo la perspectiva de esos informantes idóneos con respecto al tema investigado.

CONCLUSIONES

A lo largo de la realización de este trabajo se ha cumplido con cada uno de los objetivos planteados, aspecto que se ha conseguido a cabalidad en el desarrollo de cada uno de sus capítulos, pues se han examinado los órdenes sucesorios, exoneración del Impuesto a la Herencia, y la declaración de inconstitucionalidad del mismo.

Primero, se abordó los órdenes sucesorios, se ha demostrado que, aunque todos los herederos tengan esta calidad, estos no son iguales; pues tanto, la doctrina como diversas legislaciones incluidas la ecuatoriana, establecen una jerarquía, en la cual, se estipula que los hijos tienen prioridad sobre los demás causahabientes.

Posteriormente, se estudió la exoneración del Impuesto a la Herencia, de este estudio se pudo establecer como en diversos países alrededor del mundo se establecen estos beneficios o incluso este impuesto no existe. También se exploró la normativa referente al impuesto en Ecuador, donde se ha notado que al declarar inconstitucional esta norma por beneficiar solo a ciertos herederos y retrotraerse al estado anterior, existe una contradicción, pues a pesar de la resolución de la Corte Constitucional sigue existiendo un beneficio solo para los herederos en primer grado, lo cual, cuestiona la consistencia de la decisión tomada en la sentencia No. 110-21-IN/22.

Por último, se ha analizado la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto a la Herencia en la sentencia. De este análisis, se ha obtenido la conclusión de que la Corte Constitucional no ha tenido en cuenta las distinciones que existen entre los distintos tipos de herederos; por tanto, existen razones fundadas para que se establezcan tratos diferenciados entre los mismos para efectos fiscales.

Pues no puede suponerse un régimen de total igualdad entre los herederos para efectos tributarios cuando en la propia legislación civil se establecen diferencias, prelaciones y preferencias entre los diferentes tipos de causahabientes. Entonces, al no existir la posibilidad de establecer una comparabilidad total entre los herederos, en consecuencia, la norma no vulnera el principio de igualdad y no discriminación.

Como se menciona en párrafos anteriores, el desarrollo de los objetivos específicos, han permitido el cumplimiento del objetivo principal de este trabajo, que era, realizar un análisis sobre la declaración de inconstitucionalidad de la exoneración del Impuesto a la Herencia, explicando los órdenes sucesorios y la existencia de la desigualdad inherente en los mismos, y determinar si ¿En la exoneración del Impuesto a la Herencia existía una

distinción injustificada que contravenga el derecho de igualdad y no discriminación? y si ¿Existe o no desigualdad natural entre los herederos? Las que, han sido respondidas a lo largo de este análisis, y que se resumen en que la exoneración del Impuesto a la Herencia consistía en una distinción justificada en lo establecido en el libro III del Código civil, que establece un orden prelatorio entre los herederos existiendo así una desigualdad innata entre ellos.

Este estudio ha evidenciado la necesidad de examinar si el cónyuge debería ser tratado como heredero prioritario junto a los hijos, al igual que sucede en las legislaciones mencionadas anteriormente. Esto abre la posibilidad de continuar investigando al respecto, y realizar un análisis comparativo entre la normativa ecuatoriana y con otras legislaciones, referente a los órdenes sucesorios, y sobre los beneficios tributarios. Esto podría aportar nuevas alternativas que se adaptarían, y ayudar a mejorar el sistema jurídico civil Ecuatoriano.

REFERENCIAS

- Alexy, R. (1993). Teoría de los Derechos Fundamentales. In *Surger* (pp. 1–9).
- Aulestia Gavilanes, Á. G. (2016). *Herramientas y mecanismos a fin de mejorar los testamentos privilegiados, en favor de los miembros de las Fuerzas Armadas y Policía Nacional del Ecuador*. Quito: Universidad de las Américas, 2016.
- Ávila Santamaría, R. F. (2012). Los derechos y sus garantías: ensayos críticos. *Centro de Estudios y Difusión Del Derecho Constitucional*, 53(9).
- Borda, G. (1959). Manual de Derecho Sucesorio. *Tomo I, Buenos Aires*.
- Borst, M., & Enache, C. (2024). *Impuestos sobre sucesiones, herencias y donaciones en Europa, 2024*. Tax Foundation.
- Bossano, G. (1974). *Manual de derecho sucesorio*.
- Castillo, B. J., & Cedeño, V. S. (2021). Incidencia del impuesto a la renta de herencias, legados y donaciones en la recaudación tributaria: Incidence of inheritance, legacy and donations income tax on tax collection. *Journal Business Science-ISSN: 2737-615X*, 2(2), 22–36.
- Castillo Naula, J. D. (2017). *El orden sucesorio y su incidencia frente a la sucesión intestada, en la Unidad Judicial Civil del cantón Riobamba, en el año 2015*. Universidad Nacional de Chimborazo, 2017.
- Claro Solar, L. (1978). *Explicaciones del derecho civil chileno y comparado* (Jurídica de Chile). Editorial Jurídica de Chile.
- Código Civil. Gaceta de Madrid 206 del 24 de julio de 1889. (España)
- Código Civil. Registro Oficial Suplemento 46 del 24 de Junio del 2005 reformado en el 2024 (Ecuador).
- Código Civil Federal (1928). Diario Oficial de la federación de 1928, reformado en el 2010 (México).
- Constitución de la República del Ecuador [CRE]. Artículo 40 de 1988 (Ecuador).
- Constitución de la República del Ecuador [CRE]. Registro Oficial 449 del 20 de octubre del 2008 reformada en el 2024 (Ecuador).
- Corral Jauregui, M. A. (1940). *Nueva situación legal de los hijos ilegítimos*.
- Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No 080-13-SEP-CC, Ruth Seni Pinoargote; 9 de octubre del 2013.
- Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 11-18-CN/19, Ramiro Avila Santamaría; 12 de junio del 2019.
- Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 28-15-IN/21, Ramiro Avila Santamaría; 12 de junio del 2019.
- Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 110-21-IN/22 y acumulados, Karla Andrade Quezada; 28 de octubre del 2022.
- Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 603-12-JP/19 y acumulados, Ramiro Ávila Santamaría; 5 de noviembre del 2009.

- Corte Interamericana de Derechos Humanos [Corte IDH]. (2021). *Cuadernillo de Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos No. 14 Igualdad y no Discriminación*. Chile: Fundación Diálogo Jurisprudencial Iberoamericano. Claudio Nash.
- Decreto 304 del 2010 reformada en el 2024 [con fuerza de ley]. Por medio del cual se expide el Reglamento Para La Aplicación de La Ley de Régimen Tributario. 8 de junio del 2010. Registro Oficial Suplementario 209.
- Decreto del 2021 [con fuerza de ley]. Por medio del cual se expide la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenible Fiscal. 29 de noviembre del 2021. Registro Oficial Suplementario 587.
- Decreto Legislativo No.295 del 2014 [con fuerza de ley]. Por medio del cual se expide el código civil. Agosto del 2014.
- Decreto Legislativo No. 1120 del 2012 [con fuerza de ley]. Por medio del cual se modifica el impuesto a la herencia en Perú.
- Díaz Martínez, M. J. (2015). *Sucesión abintestato en el Derecho Romano*.
- Diep, D. (2003). La evolución del tributo. *Doctrina, II, 27*.
- Dixcart News. (2024). Guía fiscal práctica sobre sucesiones y donaciones recibidas en Portugal. *Dixcart*.
- El Confidencial. (2024). Adiós al impuesto de Sucesiones y Donaciones: estas son las comunidades que dejan de cobrar este tributo. *El Confidencial*.
- Espinosa, T. (2021). *Impuestos, tasas y contribuciones especiales: conoce sus diferencias*. DiGABOGADOS. <https://www.dig.es/impuestos-y-tasas/>
- EuraAudit International. (2019). Impuestos en America. *EuraAudit*.
- Flores Flores, M. E. (2012). *Control de herencias, legados y donaciones en el Ecuador*.
- García Armijos, J. R. (2017). *Los órdenes sucesorios dentro del derecho civil y las implicaciones de sucesiones intestadas en trasmisión de la herencia*.
- Heredia Proaño, M. A., & others. (2016). *Imposición a las herencias, legados y donaciones en los estados miembros de la CAN, con especial énfasis en el caso ecuatoriano*. Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.
- Herrera, R. (2018). Reformas postclásicas y justinianas en la sucesión intestada y su evolución en la tradición jurídica romano-germánica. *RIDROM. Revista Internacional De Derecho Romano, 1(21), 326–398*. <https://reunido.uniovi.es/index.php/ridrom/article/view/18121>
- Ley 26 del 2004 reformada en el 2024. Se regula la Ley del régimen tributario interno [LRTI]. 17 de noviembre del 2004. Suplemento del Registro Oficial 463.
- Ley del 2009 reformada en el 2024. Se regula la Ley orgánica de garantías jurisdiccionales y control constitucional [LOGJCC]. 21 de septiembre del 2009. Segundo Suplemento del Registro Oficial 52.
- Méndez Martínez, M. E. (2024). *Posibles reformas legales a las reglas de la sucesión abintestato referentes en primer lugar a la intervención del Estado en el tercer y cuarto orden sucesorio y en segundo lugar a la intervención de*

los hijos migrantes que quedan bajo tutela de personas que no son sus padres biológicos. Universidad del Azuay.

- Mosquera Endara, M. del R., & Jara Vaca, F. L. (2020). El proceso de sucesión en el Código Civil Ecuatoriano. *Uniandes Episteme*, 7, 666–675.
- Pareja de Abogados. (2017). *¿Qué es la porción Conyugal?* Pareja. Abogados. Abogados de Herencia.
- Paz, J. J., & Miño Cepeda. (2015). *Historia de los Impuestos en Ecuador* (1ra ed.).
- Pérez Contreras, M. de M. (2010). *Derecho de familia y sucesiones. Colección Cultura Jurídica* (Nostra Ediciones). UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas. <https://repositorio.uide.edu.ec/bitstream/37000/3993/1/-Derecho-de-Familia-y-Sucesiones-Mari-a-de-Montserrat-Pe-rez-Contreras-pdf-1-1.pdf>
- Pérez Guerrero, A. (1944). *LA SUCESIÓN POR CAUSA DE MUERTE: Vol. I.* Publicaciones de la Universidad Central.
- Rabossi, E. A. (1990). Derechos Humanos: El principio de igualdad y la discriminación. In *Revista del Centro de Estudios Constitucionales* (Issue 7, pp. 175–192). Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Ramírez Romero, C. (2013). *Derecho sucesorio instituciones y acciones.* Loja, Ecuador: Gráfica Amazonas. Recuperado el.
- Servicio de Rentas Internas. (2024a). *Impuesto a la Renta.* Servicio de Rentas Internas.
- Servicio de Rentas Internas. (2024b). *Impuesto a la Renta de ingresos provenientes de Herencias, Legados y Donaciones.* Servicio de Rentas Internas.
- Suárez Franco, R. (1989). Derecho de sucesiones. In *Editorial Temis, Bogotá* (Temis).
- Vázquez, D. (2018). Test de igualdad y no discriminación. In *Test de razonabilidad y derechos humanos: instrucciones para armar* (pp. 77–98). Universidad Nacional Autónoma de México Instituto de Investigaciones Jurídicas.