

Universidad San Francisco de Quito

**LA DELACIÓN COMO HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO A
LA HERENCIA
“Propuesta de reforma al hecho generador del impuesto a la herencia”**

Hernán David Irigoyen Rodríguez

Tesis de grado como requisito para la obtención de título de abogado

Quito, 19 de julio de 2012

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

Colegio de Jurisprudencia

HOJA DE APROBACIÓN DE TESIS

“La delación como hecho generador del impuesto a la herencia: propuesta de reforma al hecho generador del impuesto a la herencia”

DAVID HERNAN IRIGOYEN

Dr. Luis Parraguez
Presidente del Tribunal e Informante

Dr. Alejandro Poncc
Director de Tesis

Dr. Javier Bustos
Delegado del Decano e Informante

Dr. Luis Parraguez
Decano del Colegio de Jurisprudencia

The image shows four handwritten signatures in blue ink, each placed over a horizontal dotted line. The signatures are written in a cursive style. The first signature is at the top, followed by the second, third, and fourth signatures below it, corresponding to the names listed on the left.

Quito, 7 de Septiembre de 2012

Acta de Grado

En la Universidad San Francisco de Quito, Colegio de Jurisprudencia, tuvo lugar la Defensa Oral del Ensayo Jurídico intitulado "La delación como hecho generador del impuesto a la herencia: propuesta de reforma al hecho generador del impuesto a la herencia", presentado por el estudiante, señor Hernán David Irigoyen Rodríguez, previo a la obtención del título de Abogado.

Para tal efecto, el Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito, conformó el Tribunal de Grado, con los siguientes profesores:

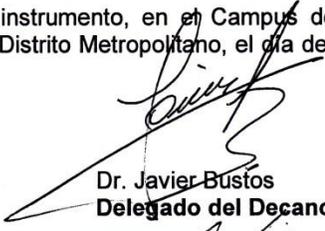
Señor Doctor Luis Parraguez, Presidente del Tribunal e Informante del Ensayo Jurídico;
Señor Doctor Alejandro Ponce, Director del Ensayo Jurídico;
Señor Doctor Javier Bustos, Delegado del Decano e Informante del Ensayo Jurídico.

El Tribunal, después de haber examinado al estudiante por espacio de una hora, decidió por unanimidad asignar a la Defensa Oral la calificación de 100/100, la que promediada con la obtenida en el trabajo escrito de 93.5/100, da la nota final de Grado de 96.75/100, equivalente a "A" la que se promediará con las notas obtenidas durante la carrera.

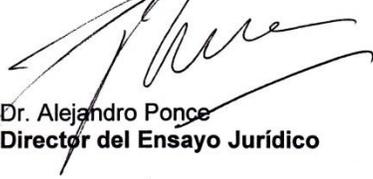
Para constancia firman el presente instrumento, en el Campus de Cumbayá de la Universidad San Francisco de Quito, Distrito Metropolitano, el día de hoy, viernes 7 de septiembre de 2012.



Dr. Luis Parraguez
Presidente del Tribunal



Dr. Javier Bustos
Delegado del Decano



Dr. Alejandro Ponce
Director del Ensayo Jurídico



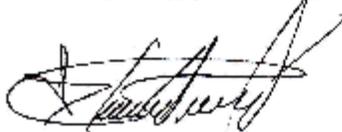
Sr. Hernán David Irigoyen Rodríguez

Todo el contenido del presente documento intitulado "**La delación como hecho generador del impuesto a la herencia: propuesta de reforma al hecho generador del impuesto a la herencia**" corresponde a las opiniones y criterios personales de su autor, al igual que las ponencias vertidas en su disertación oral y defensa pública.

De ninguna manera éstas representan o reflejan el criterio Institucional de la Universidad San Francisco de Quito, como tampoco de su Colegio de Jurisprudencia, del Decano, Vicedecano, planta docente y demás funcionarios. La Institución no asume responsabilidad alguna sobre información, opiniones o criterios contenidos en él.

El autor se hace responsable por acción de cualquier naturaleza que pueda derivarse del presente documento.

AUTOR: DAVID HERNAN IRIGOYEN



FIRMA DE RESPONSABILIDAD

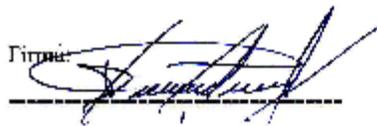
CI: 171322916-7

© DERECHOS DE AUTOR

Por medio del presente documento certifico que he leído la política de propiedad intelectual de la Universidad San Francisco de Quito y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo de investigación quedan sujetos a lo dispuesto en la política.

Así mismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo de investigación en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en el art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Firma:



Nombre: HERNÁN DAVID IRIGOYEN RODRÍGUEZ

C.I: 171322916-2

Fecha: 07 DE SEPTIEMBRE DE 2012

*Para mis padres y mi novia, quienes me han apoyado
incondicionalmente durante estos años.*

*Un agradecimiento especial a Alejandro Ponce Villacís, Farith Simon,
Vladimir Villalba, Javier Bustos, Luis Parraguez, Pablo Sánchez,
Sophía Espinoza, Elena Barriga, Fabián Corral,
Paula Córdoba, Xavier Andrade y a todos
aquellos que conforman la Universidad
San Francisco de Quito.*

*Un agradecimiento a Mariana Guilenea por la corrección
ortográfica de este documento.*

Resumen

El presente documento analiza la contradicción que se produce entre el hecho generador y el objeto del impuesto a las herencias y legados vigente en el Ecuador. Para esto, realiza un breve estudio de la naturaleza y los elementos del tributo, poniendo a prueba la coherencia del mismo con el Principio de Legalidad que gobierna la materia. De igual manera, analiza a la *delación* – hecho generador - tanto desde la perspectiva tributaria como civil, con el objetivo de identificar si dicho hecho jurídico manifiesta el acrecimiento patrimonial del heredero o legatario. Acrecimiento que, vale recalcar, se constituye en el objeto de dicho tributo. Finalmente, señala que es necesaria la reforma del hecho generador del impuesto a las herencias y legados, en consecuencia, sugiere al acto jurídico de *aceptación de la asignación*, como el fenómeno de contenido económico idóneo a establecerse como el hecho imponible del tributo, pues perfecciona la adquisición de la titularidad del derecho de dominio de los bienes sucesorios por sucesión por causa de muerte.

Abstract

This thesis analyzes the contradiction existing between the generate event and the object of inheritances and legacy tax in forced in Ecuador. Therefore, a brief study about the nature and the tax elements, testing its consistency with the Principle of Legality that governs the matter, has been performed. Likewise, it analyzes the *denunciation* - generate event – from both the tributary perspective and the civilian perspective, in order to identify if that legal fact indicates the increase of wealth of the heir or legatee – tax object -. Furthermore, it states that a modification of the generate event of inheritances and legacy tax is necessary, therefore, it suggests that the legal act of *assignment acceptance*, is the phenomenon of suitable economic content established as the taxable fact, since it is ideal for the acquisition of titles of ownership rights on inherited properties by succession of death

Índice

Introducción	7
Capítulo I: Impuesto a las Herencias y Legados en el Derecho Tributario Ecuatoriano	10
1. Impuesto a la Herencia y Legados.....	10
1.1. Ingresos Públicos y Tributos en el Ecuador.....	13
1.1.1. Ingresos Públicos.....	13
1.1.2. Tributos.....	16
1.2. Regulación del Impuesto a las Herencias y Legados en el Ecuador.....	23
1.2.1. Ubicación en el Ordenamiento Jurídico Ecuatoriano.....	23
1.2.2. Objeto del Impuesto.....	27
1.2.3. Hecho Generador.....	31
1.2.4. Sujeto Activo.....	34
1.2.5. Sujeto Pasivo.....	38
1.2.6. Exigibilidad.....	45
1.2.7. Tarifa.....	48
Capítulo II: La Apertura de la Sucesión y la Delación en la Sucesión por Causa de Muerte	50
2. La Apertura y la Delación en la Sucesión por Causa de Muerte.....	50
2.1. La Apertura de la Sucesión.....	51
2.1.1. Momento de Producirse la Apertura de la Sucesión.....	54
2.2. Definición de Delación.....	58
2.2.1. Momento de Producirse la Delación.....	61
2.3. Efectos de la Delación.....	70
2.3.1. La Aceptación.....	74
2.3.1.1. Plazo para la Aceptación.....	78
2.3.1.2. Efectos de la Aceptación.....	83
2.3.2. La Repudiación.....	86
2.3.2.1. Plazo para la Repudiación.....	88
2.3.2.2. Efectos de la Repudiación.....	90
Capítulo III: Propuesta de Reforma al Hecho Generador del Impuesto a la Herencia	93
3. La Aceptación como Hecho Generador del Impuesto a la Herencia.....	94
3.1. Efectos de la Aceptación como Hecho Generador del Impuesto a la Herencia.....	101
3.1.1. Momento de Producirse el Incremento Patrimonial del Sujeto Pasivo.....	108
3.1.2. Exigibilidad del Impuesto a la Herencia.....	112
3.2. Derecho Comparado.....	114
Conclusiones	119
Plexo Normativo	129
Jurisprudencia	130
Bibliografía	132

Introducción

“*Summum ius, summum injuria*” CICERON

Es evidente la falta de armonía en definiciones, principios e instituciones que se revelan y aplican en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. Contamos con una serie de normas que ya no responden a nuestra realidad social y que continúan integrando los diferentes cuerpos normativos de vigencia nacional. Existen leyes que recogen instituciones contenidas en otros cuerpos legales, pero que no siguen con la esencia de las mismas, e incluso, las modifican. De ahí que, como futuros juristas, debemos poner de manifiesto dichos errores y proponer posibles soluciones que busquen la armonía de cada una de las ramas que conforman el ordenamiento jurídico ecuatoriano, con miras a convertirnos en un Derecho que avanza conjuntamente con el crecimiento del país.

Con dicho objetivo, este documento pretende analizar el uso que hace el legislador ecuatoriano de instituciones de la sucesión por causa de muerte en la configuración del impuesto a las herencias y legados, específicamente, en la determinación de la *delación* como hecho generador de dicho tributo y la relación que tiene éste con la capacidad contributiva que el impuesto pretende gravar. Dicho análisis se lo hace en virtud de que creemos erróneo considerar a la delación de una asignación como el hecho generador del impuesto a las herencias y legados, puesto que el art. 998 del Código Civil, lo define simplemente como el actual llamamiento que hace la ley a los asignatarios, a aceptar o repudiar una herencia o legado. De lo que se desprende que, como consecuencia de la delación, los asignatarios no pueden experimentar un incremento patrimonial – capacidad contributiva que el tributo pretende gravar-, ya que, lo experimentarán solamente al momento de manifestar, expresa o tácitamente, la aceptación de la herencia o legado,¹ acto

¹ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio*. Tomo I, Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1999, p. 178.

jurídico que debería ser, en nuestra opinión, el coherente y armónico hecho generador del impuesto analizado. Como manifiestan Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila en su tratado de Derecho Sucesorio, “*lo que caracteriza la delación es que abre la posibilidad de aceptar la herencia, porque en nuestro sistema, la delación no supone adquisición ipso iure de la asignación hereditaria. Por ello se le califica de ofrecimiento de herencia.*”²

Con consideración en lo manifestado, se dedicará el primer capítulo del documento a analizar la estructura del impuesto a las herencias y legados vigente en Ecuador. Para ello, se partirá del fundamento de los tributos, esto es, de la necesidad que tiene el Estado de obtener ingresos públicos que le permitan dar satisfacción a los fines para los que fue creado³. Como consecuencia de ello, nos dedicaremos a analizar a los tributos como fuente de dichos ingresos, para lo cual, se estudiará brevemente a cada una de las características del mismo, esto es, a su clásica división tripartita en impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejoras. Finalmente, se analizará con detalle a los elementos de mayor relevancia del impuesto a las herencias y legados, especialmente, al hecho generador y al objeto del mismo.

Por su parte, el segundo capítulo hace referencia al estudio en detalle de las instituciones de la sucesión por causa de muerte que han sido recogidas por el legislador ecuatoriano en la determinación del impuesto a las herencias y legados, así como de aquellas que, a pesar de no encontrarse expresamente establecidas en los términos en que se ha regulado a dicho tributo, influenciarían en la verificación del objeto del mismo. Es así que se partirá por estudiar la apertura de la sucesión como aquel hecho jurídico que da inicio con el proceso de búsqueda de los sujetos que se beneficiarán de la herencia o legado que se les defiere.⁴ Posterior a ello, nos dedicaremos a analizar detalladamente al hecho generador del impuesto a las herencias y legados, esto es, a la delación de una asignación,

² Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 172.

³ Alejandro Menéndez. *Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra.* 11va Ed., Valladolid: Editorial Lex Nova S.A.U, 2010, p. 42.

⁴ Efraín Gonzales Tejera. *Derecho de Sucesiones.* Tomo I, San Juan: Editorial Universidad de Puerto Rico, 2005, pp. 31-32.

para lo cual, verificaremos la definición de la misma, los momentos en que se produce, sus efectos y si ésta da lugar al acrecimiento del patrimonio del heredero o legatario. Finalmente, se estudiará a los actos jurídicos de aceptación y repudiación de una asignación, los mismos que permitirán determinar los efectos que producen en la sucesión por causa de muerte; para esto, se analizará en qué consiste cada uno de dichos actos jurídicos, el plazo que otorga la ley al heredero o legatario para manifestarlos, y los efectos de éstos en cuanto al acrecimiento patrimonial del asignatario como aquel que se constituye en el objeto del impuesto a las herencias y legados.

Por último, en el tercer capítulo, se analizará la necesidad de reformar al impuesto a las herencias y legados, especialmente, al hecho generador del mismo. Para esto, se parte por sugerir y analizar a la aceptación de una asignación como el hecho imponible que revelaría efectivamente el acrecimiento patrimonial del heredero o legatario, acrecimiento que se constituye en el objeto del impuesto a las herencias y legados en nuestro país. Como consecuencia de ello, es importante estudiar los efectos que se producirían al establecerse a la *aceptación* de una asignación como hecho generador de dicho tributo, en virtud de lo cual, sugeriremos posibles reformas para que el impuesto analizado sea coherente con los principios que gobiernan la materia. Finalmente, compararemos las sugerencias aportadas en la presente investigación con los impuestos que gravan las herencias y legados en otros Estados, lo que permitirá apoyar la posición de esta Tesina sobre el problema jurídico presentado en el impuesto a las herencias y legados en nuestro país.

Capítulo I

Lex dubia, Lex nulla

Impuesto a la Herencia y Legados en el Derecho Tributario Ecuatoriano

1. Impuesto a las Herencias y Legados

Los Estados requieren de ingresos públicos para poder sufragar los gastos que demanda la consecución de los fines para los que fueron creados. Los ingresos públicos pueden conseguirse a través de diversas fuentes, sin embargo, a efectos del presente documento nos interesa, exclusivamente, aquellos “*que se encuentran basados en la soberanía fiscal [...] que el Sector Público exige a otros agentes basándose en su poder de coacción*”.⁵ Dicha clase de ingresos públicos son los denominados *tributos*, los mismos que en nuestro ordenamiento jurídico se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejoras.

En términos generales, el tributo es concebido como: “*una obligación legal y pecuniaria, fundamentada en la capacidad económica del deudor, y establecida a favor de un ente público en régimen de derecho público para atender sus necesidades económicas*.”⁶ De ahí que, en función de las características de cada tributo, éste a su vez se clasifica en impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejoras. Cada una de dichas categorías con rasgos singulares que las identifican sin que por ello pierdan la esencia del género a la que pertenecen. De ese modo los Estados, en virtud de su potestad tributaria, consiguen ingresos públicos a través del establecimiento de impuestos, tasas y

⁵ Francisco Delgado Rivero y Manuel Muñiz Pérez. *Cuadernos de Hacienda Pública: Teoría de los Impuestos*. Asturias: Ediciones de la Universidad de Oviedo, 2005, p. 63.

⁶ Alejandro Menéndez. *Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra. Óp. cit.*, p. 149.

contribuciones especiales o de mejoras, tributos cuya verificación generará obligaciones dinerarias en favor de la Administración, las mismas que le permiten sufragar sus gastos.⁷

En la actualidad se han establecido un sin número de tributos y las cargas fiscales continúan creciendo, cosa que ya no llama la atención; sin embargo, lo que sí fomenta nuestro interés es la inadecuada forma en la que el legislador puede configurar los términos que legitiman al Estado para obtener esta clase de ingresos públicos, pues se debe considerar que en virtud de los tributos se entrega, en favor de la Administración, una parte de los bienes de una persona; de ahí que el legislador debe tener mucho cuidado a la hora de configurar cada tributo, pues ello permitirá brindar seguridad y certidumbre a los agentes que sacrifican parte de su patrimonio para beneficiar a toda la colectividad.⁸

Lamentablemente, nuestro país no se ha caracterizado por tener un sistema tributario que brinde certeza a las personas que están sujetas al pago de las obligaciones fiscales establecidas por el legislador,⁹ por el contrario, existen un sin número de tributos que manifiestan serias contradicciones a los principios que gobiernan la materia, generando inseguridad entre los contribuyentes por la escasa técnica con la que se ha establecido los elementos del tributo. Es por ello que llama mucho la atención la forma en la que el legislador ecuatoriano ha establecido el *Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones*, el mismo que se encuentra incorporado en el literal d) del art. 36 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, pues como se analizará a lo largo del presente capítulo, creemos que existe una contradicción en cuanto a la capacidad contributiva que el impuesto pretende gravar y el hecho generador que el legislador ha determinado como el fenómeno de contenido económico que pone de manifiesto al objeto del tributo.¹⁰

Conviene dejar claro que no nos oponemos al establecimiento de un impuesto que grave el incremento patrimonial experimentado por el heredero o legatario con motivo de la

⁷ Héctor Villegas. *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*. 7ma Ed., Buenos Aires: Editorial Depalma, 1999, p. 67.

⁸ Diego González. *El Tributo*. Castellón: Universitat Jaume I, s.f., p. 1.

⁹ Adam Smith. Citado en: Héctor Villegas. *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*. *Óp. cit.*, pp. 524-525.

¹⁰ Antonio Jiménez. *Lecciones de Derecho Tributario*. México D.F.: Editorial Thomson, s f., p. 262.

sucesión por causa de muerte, pues al menos creemos que todos tenemos el deber de contribuir al gasto público por medio del pago de las obligaciones contraídas en virtud de los tributos que el Estado establece con fundamento en su potestad de imperio.¹¹ A lo que nos oponemos es a la incertidumbre que el legislador puede provocar al establecer un tributo que no sea armónico con el ordenamiento jurídico de un Estado,¹² más aun si aquél modifica los efectos de las instituciones que se encuentran reguladas por otras ramas del Derecho, lo que, como se analizará en el presente documento, justamente sucede con el impuesto a las herencias, legados y donaciones vigente en el Ecuador.

El impuesto que cuestionamos ha estado vigente en nuestro país incluso antes de la existencia de la República. En el año de 1920, cuando aun no nos desasíamos completamente del dominio español, en el gobierno del Dr. José Luis Tamayo, se publicó por primera vez, en el Registro Oficial # 48, la *Ley de Impuesto Progresivo a las Herencias Legados y Donaciones*, la cual, de conformidad con su artículo primero, tenía por objeto gravar toda sucesión, ya sea testada o intestada, que valiere diez mil sucres o más.¹³ La coyuntura independentista de la época, obligó a buscar fuentes de financiamiento del gasto público, entre las que no se podía descartar los impuestos que buscaban gravar el incremento patrimonial derivado de la sucesión por causa de muerte.

Desde 1920 hasta la actualidad, se ha mantenido siempre vigente en nuestro país una ley, en virtud de la cual, en términos generales, el heredero o legatario de una sucesión *mortis causa*, está en la obligación jurídica de pagar un impuesto como consecuencia del incremento patrimonial que experimenta. Sin embargo, no menos cierto es que del análisis de la evolución histórica de las leyes que se han dedicado a regular el tributo que motiva el presente documento, se hace evidente la falta de armonía que ha guardado la ley tributaria en relación al cuerpo normativo que desarrolla a la institución a la cual el impuesto a las

¹¹ Carmelo Lozano Serrano. *Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos*. Madrid: 1991, p. 49.

¹² Adam Smith. Citado en: Héctor Villegas. *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*. Óp. cit., pp. 524-525.

¹³ Ley de Impuesto Progresivo a las Herencias, Legados y Donaciones. Registro Oficial # 48 de 30 de octubre de 1920.

herencias y legados se refiere, es decir, al Libro III del Código Civil que trata sobre la *Sucesión por Causa de Muerte y las Donaciones entre Vivos*.

No se podría dedicar esta sección a resaltar cada uno de los errores jurídicos que a nuestra opinión se revelan de las reformas a la *Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones* durante estos años, pues ello impediría cumplir con el objetivo que nos hemos trazado al desarrollar el presente documento; sin embargo, existe un error común en todas ellas que no podemos ignorar. Nos referimos a aquel que se produce como consecuencia de la falta de técnica legislativa con la que se ha regulado al impuesto en las respectivas leyes, falta de técnica que se materializa con la desnaturalización, dentro del sistema tributario, de ciertas instituciones y derechos que se derivan de la sucesión por causa de muerte. Así podemos encontrar por ejemplo que las leyes de impuesto a las herencias, legados y donaciones han modificado la esencia de instituciones tan simples como la delación, al establecerla como un hecho jurídico suficiente como para presumir que los herederos o legatarios han experimentado, en virtud de ella, un incremento patrimonial que legitima al Estado a imponer un tributo para que sus beneficiarios contribuyan al gasto público.

Partiendo del manifestado error que, cabe recalcar, se presenta en el vigente impuesto a las herencias, legados y donaciones, queremos dedicar el presente capítulo a explicar, de forma detallada, el modo en que el legislador ecuatoriano ha configurado al mencionado tributo, poniendo de manifiesto los errores e incertidumbres que, en nuestra opinión, se generan de los términos en que se ha construido al impuesto. Es por ello que a continuación nos dedicaremos a analizar los siguientes puntos: 1.1. Ingresos públicos en el Ecuador: 1.1.1 Ingresos Públicos; 1.1.2 Tributos en el Ecuador. 1.2. Regulación del Impuesto a la Herencia y Legados en el Ecuador; 1.2.1 Ubicación del Impuesto; 1.2.2 Objeto del Impuesto a la Herencia y Legados; 1.2.3. Hecho Generador; 1.2.4 Sujeto Activo; 1.2.5. Sujeto Pasivo; 1.2.6 Exigibilidad, y; 1.2.7. Tarifa.

1.1. Ingresos Públicos y Tributos en el Ecuador

1.1.1. Ingresos Públicos

Uno de los rasgos característicos de los Estados a través de los tiempos, ha sido la necesidad de recolectar ingresos públicos que les permitan, en mayor o menor medida, conseguir los ideales que, salvo muy excepcionales casos, han plasmado en sus respectivas Constituciones y que por lo tanto, se constituyen en una obligación para los mismos. Nuestro país no ha sido una excepción a dicha premisa, por el contrario, el elevado gasto público que en la actualidad realiza el Estado lo ha obligado al mismo a buscar fuentes de financiamiento que le permitan sufragar dicho gasto.¹⁴ Es por ello que las siguientes líneas se las dedicará a buscar el significado de los ingresos públicos y su relación con el impuesto a las herencias, legados y donaciones que es el tributo que se pretende cuestionar.

El ordenamiento jurídico ecuatoriano no ha recogido una definición de ingresos públicos que permita entender el término en debida forma, razón por la cual, se debe interpretar las analizadas palabras en su sentido jurídico como lo establece las reglas del Código Civil. De ahí que, en ejercicio de ellas, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, considera, entre una de sus acepciones, al “ingreso” como el: “*caudal que entra en poder de alguien, y que le es de cargo en las cuentas*”,¹⁵ en consecuencia, siendo “*el Estado un ente público, los recursos que puede establecer han de tener el mismo carácter*”.¹⁶ Por su parte, el profesor Valdés Acosta, Catedrático de la Facultad de Derecho de la Universidad de la República Oriental del Uruguay, señala que los ingresos públicos “*son las entradas de dinero a la tesorería del Estado para el cumplimiento de sus fines, cualquiera que sea su naturaleza económica o jurídica*”.¹⁷ No compartimos la citada definición, pues creemos que éstos no consisten, exclusivamente, en *entradas de dinero*, ya que, no se ve razón para que los ingresos públicos también puedan consistir en bienes o servicios.

Por otro lado, Ferreiro Lapatza en su obra denominada Lecciones de Cátedra de Derecho Financiero y Tributario, señala que los ingresos públicos deberían definirse

¹⁴ Héctor Villegas. *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. Óp. cit.*, p. 67.

¹⁵ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Ingreso. <http://lema.rae.es/drae/> (acceso: 11/07/2012)

¹⁶ Luis Del Castillo. *Oficiales de Gestión*. Volumen 2, 1ra Ed., Andalucía: Editorial Mad, S.L., 2005, p. 265.

¹⁷ Ramón Valdés. *Curso de Derecho Tributario*. 3ra Ed., Bogotá: Editorial Temis S.A., 2001, p. 1.

simplemente como los bienes apreciables en dinero, cualquiera sea su fuente, “[...] *que los entes públicos perciben y pueden emplear en el logro de sus fines*”.¹⁸ Creemos que esta definición es apropiada, pues pone de manifiesto la realidad de los ingresos públicos, en el sentido de que éstos son bienes que deben ser susceptibles de un valor dinerario, pues la moneda es el medio a través del cual los Estados pueden intercambiarlo para obtener otros bienes o servicios¹⁹ que les permitan conseguir los fines para los que fueron creados, sin que ello implique que los ingresos deban estar limitados exclusivamente a entradas de dinero.

Como consecuencia de la amplitud de las fuentes y los bienes en que pueden consistir los ingresos públicos, se ha buscado clasificarlos en función a las características particulares que éstos puedan presentar. Es así que autores como Grizziotti y Neumark han propuesto algunos sistemas en que se puede clasificar a los ingresos públicos de conformidad con las características que cada uno presenta; clasificaciones que, cabe recalcar, permiten determinar, en debida forma, si la obligación tributaria que se deriva del impuesto a las herencias, legados y donaciones es una de aquellas que forma parte de aquel caudal económico que el Estado percibe para sufragar los gastos que le permiten conseguir sus fines.

No podemos exponer a detalle cada una de las clasificaciones propuesta por Grizziotti²⁰ y Naumark,²¹ sin embargo, se debe mencionar que sus diferencias fundamentalmente están dirigidas a la amplitud con la que se sistematiza a los ingresos públicos, no obstante, en esencia son las mismas. En relación a los tributos, ambos autores consideran que dicha categoría es una especie del género “ingreso público”, pues los recursos que se obtienen a través de los impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejoras, entran al

¹⁸ Alejandro Menéndez. *Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra. Óp. cit.*, p. 42.

¹⁹ Oscar Luis Ortiz Soto. *El Dinero*. México D. F : Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, 2001, p. 17.

²⁰ Sobre la clasificación de los ingresos públicos, vid. Benvenuto Grizziotti. “Clasificazione delle pubbliche entrate”. *Revista di diritto e scienza finanziaria* (1949), p. 223.

²¹ Sobre la clasificación de los ingresos públicos, vid. Neumark. “Sul problema della classificazione della pubbliche entrate” . *Revista di diritto e scienza finanziaria* (1950), p. 101.

presupuesto del Estado para sufragar los gastos que demanda su actividad.²² De ahí que, la siguiente sección se la dedicará a analizar los tributos haciendo especial énfasis en las características de los mismos de conformidad con el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

1.1.2. Tributos en el Ecuador

Como consecuencia de lo expuesto en la sección anterior, a continuación nos proponemos desarrollar a una de las fuentes de los ingresos públicos, que a criterio de algunos autores, se constituye en la de mayor importancia para conseguir el caudal económico necesario para sufragar el gasto público. Nos referimos a la fuente de los ingresos públicos denominada *tributo*, cuyo entendimiento es de vital importancia a efectos de la tesis que nos encontramos desarrollando. Por lo tanto, a continuación haremos mención breve de la definición del mismo, sus principales características y su clásica división tripartita, con el fin de obtener las herramientas suficientes que permitan ingresar al análisis del impuesto que ha dado motivo al presente documento.

“Tributos son, las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines”,²³ dice Héctor Villegas. Dicha definición, con pequeñas variantes, es aceptada mayoritariamente por la doctrina especializada en la materia, sin embargo, de conformidad con el sistema tributario ecuatoriano se la debería precisar de mejor manera, pues en virtud de lo establecido por el art. 15 del Código Tributario, los tributos pueden consistir también en prestaciones cuyo objeto sea la entrega de bienes y servicios con tal que sean apreciables en dinero, lo que amplía los márgenes de la definición propuesta por Héctor Villegas. Es así que, considerando que el ordenamiento jurídico ecuatoriano no ha incorporado una definición de *tributo*, nos permitimos citar a la Ley General Tributaria Española que de forma muy apropiada define a los mismos como:

Los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley

²² Héctor Villegas. *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. Óp. cit.*, p. 67.

²³ *Ibid.*

vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para sostenimiento de los gastos públicos.²⁴

De dicha definición, en consonancia con el ordenamiento jurídico ecuatoriano, podemos concluir que los *tributos* son las prestaciones en dinero, bienes o servicios, con tal que sean apreciables en dinero, que se crean, modifican o extinguen en virtud de un ley y que el Estado exige a los contribuyentes como consecuencia de la verificación del hecho generador establecido en la ley,²⁵ en ejercicio de su poder de imperio y para sufragar el gasto público que demanda el cumplimiento de sus fines.²⁶ Creemos que dicha definición es armónica con el ordenamiento jurídico ecuatoriano, pues además de revelar a ciencia cierta qué es tributo, pone en evidencia sus características principales, esto es: i) Prestaciones en dinero, bienes o servicios apreciables en dinero; ii) reserva de ley para su creación, modificación o extinción; iii) en ejercicio del poder de imperio, y; iv) su finalidad de sufragar el gasto público.

Si decimos que la primera de las características de los tributos es que consisten en prestaciones en dinero, bienes o servicios apreciables en dinero, debemos concluir entonces que los mismos generan obligaciones entre la Administración Pública y los sujetos que deben cumplir con las prestaciones. Dichas obligaciones son aquellas a las que el art. 15 de nuestro Código Tributario denomina como *obligación tributaria*; la misma que en virtud de lo señalado en ese artículo debe ser entendida como *un vínculo jurídico personal, existente entre el Estado y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.*

Creemos que la redacción de dicho artículo es apropiada, pues el tributo da lugar a una obligación jurídica (vínculo) que tiene por objeto a una prestación de dar dinero o especies o hacer servicios a favor del Estado Ecuatoriano. Es un vínculo jurídico porque como bien manifiesta Luis Parraguez, en su Manual de Teoría General de las Obligaciones:

²⁴ Ley General Tributaria (España). Art. 2.1. 17 de diciembre de 2003.

²⁵ *Ibid.*

²⁶ Héctor Villegas. *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. Óp. cit.*, p. 67.

[...] La “*obligatio*” de los romanos resultó de la contracción “*ob-ligari*”, significándose con ello la ligazón o atadura que debía soportar el deudor [...] Este vínculo que constriñe al obligado es jurídico en cuanto se trata de una obligación aparada por el derecho. Este amparo se expresa en una doble consecuencia: primeramente, en la facultad con que se inviste al acreedor para forzar al deudor al cumplimiento de la obligación [...]; en segundo lugar, en el poder del acreedor para retener lo que ha recibido en pago de la obligación.²⁷

De ahí que, como bien establece el art. 15 del Código Tributario, es correcto concluir que el tributo genera un vínculo jurídico entre el contribuyente y la Administración Pública, pues el tributo da lugar a una obligación jurídica, y ésta a su vez a una prestación que “*forza al deudor a observar una conducta específica en provecho del acreedor*”.²⁸ Conducta que, conforme al ya tantas veces mencionado artículo 15 del Código Objetivo Tributario, consiste en dar dinero o especies, o hacer servicios apreciables en dinero en favor del Estado, quien será el único posible acreedor de dicha prestación.

La segunda de las características del tributo en nuestro país, es la necesidad de su subordinación al Principio de Legalidad, es decir, al principio que establece que la ley “*debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria*”.²⁹ Los arts. 132 y 301 de la Carta Fundamental y el art. 4 del Código Tributario, establecen que solamente a través de ley expedida por la Función Legislativa se pueden crear, modificar o extinguir tributos; de ahí que se puede concluir que en nuestro país es aplicable el aforismo “*nullum tributum sine lege*”³⁰ – no hay tributo sin ley -. En ese orden de ideas, para que los tributos den nacimiento a obligaciones tributarias a favor del Estado, deberán ser previamente establecidos en una ley que establezca sus elementos básicos, de tal manera que, en virtud del Principio de Legalidad que gobierna en materia tributaria, se limiten posibles arbitrariedades por parte del Estado. Sobre el Principio de Legalidad, la Corte Suprema de Justicia ha manifestado que dicho principio, “*conocido por reserva de ley y considerado como regla fundamental de Derecho Público, [...] consiste en que todos los impuestos deben ser establecidos por ley y que no existe razonamiento analógico ni en la*

²⁷ Luis Parraguez. *Manual de Derecho Civil Ecuatoriano. Libro Cuarto: Teoría General de las Obligaciones*. 1ra Ed., Vol. 1, Loja: Universidad Técnica Particular de Loja, 2000, pp. 21-22.

²⁸ *Ibid.*

²⁹ Antonio Jiménez. *Lecciones de Derecho tributario. Óp. cit.*, p. 163.

³⁰ *Ibid.*

creación de exenciones, ni del impuesto.”³¹ De ahí que la reserva de ley se constituye en la segunda de las características esenciales de los tributos en nuestro país, pues la inobservancia de la misma acarrearía la inconstitucionalidad de la obligación con las consecuencias que de tal calidad se producen.

Por otro lado, los tributos son establecidos en ejercicio del poder de imperio de los Estados,³² ejercicio que, cabe recalcar, se constituye en la tercera de las características que identifica a los tributos. El poder de imperio de los Estados en materia fiscal se denomina *potestad tributaria*, la misma que, como bien manifiesta Héctor Villegas, consiste en:

[...] La facultad de “compeler” al pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio (potestad tributaria). La coacción se manifiesta especialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible. La “bilateralidad” de los negocios jurídicos es sustituida por la “unilateralidad” en cuanto a la génesis de la obligación.³³

La Corte Suprema de Justicia del Ecuador concuerda con lo señalado por el autor, pues ha señalado que los tributos son “*exigidos coactivamente a las personas en ejercicio de la potestad tributaria del Estado*”,³⁴ es por ello que la analizada potestad se constituye en la tercera de las características de los tributos en el Ecuador.

Finalmente, la última de las características que identifica al tributo, consiste en su calidad de medio para sufragar el gasto público. Los tributos son ingresos públicos y como consecuencia de ello, el cobro de los mismos tiene como causa la necesidad del Estado de obtener recursos económicos que le permita dar cumplimiento a sus necesidades. Sin perjuicio de lo dicho, de conformidad con el art. 6 del Código Tributario, su creación obedece también a fines extra fiscales, como por ejemplo, aquellos que “*desalientan o incentivan determinadas actividades privadas*”.³⁵ Al respecto, la Corte Suprema de Justicia ha señalado que: “*La finalidad del tributo es fundamentalmente financiera, obtener*

³¹ Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Fiscal. Causa No. 16083-238, de 17 de octubre de 1995. Gaceta Judicial, Año XCV, Serie XVI, No. 4, p. 1003.

³² Héctor Villegas. *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. Óp. cit.*, p. 67.

³³ *Ibíd.*

³⁴ Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Fiscal. Causa No. 11673-3033-2558-III-S, de 23 de marzo de 1994. Gaceta Judicial. Año XCV. Serie XVI. Nro. 2. p. 385.

³⁵ Héctor Villegas. *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. Óp. cit.*, p. 68.

recursos para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de las necesidades públicas; siendo de indicar además que también existe una finalidad extra fiscal, ajena a la obtención de recursos.”³⁶ De ahí que podemos concluir que la tercera de las características de los tributos en nuestro país, es la de su calidad de medio para conseguir ingresos públicos que le permitan sufragar el gasto del Estado, sin perjuicio que su creación obedezca también a fines extra fiscales.

Habiéndose analizado las características principales de los tributos, queremos ahora referirnos a la clasificación tripartita de los mismos que ha sido adoptada por nuestro país y por el Derecho impositivo de otras Naciones. Nos referimos a la clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejoras, recogida directamente en el art. 1 del Código Tributario al señalar: “*entiéndase por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejoras*”.³⁷ La Enciclopedia Jurídica Omeba menciona que “*tradicionalmente los tributos se han clasificado en impuestos, tasas y contribución de mejoras. Tienen todos una característica común: son obligaciones de Derecho público en razón de que el sujeto activo es el Estado*”.³⁸ De ahí que a continuación haremos una breve referencia de cada una de las categorías en que se descompone el tributo en nuestro país, pues creemos que su estudio es indispensable para entender lo que se pretende platear posteriormente.

De conformidad con la definición recogida por la Enciclopedia Jurídica Omeba, tasa es “*una relación de cambio, en virtud de la cual se pagaría una suma de dinero contra un determinado servicio público*”.³⁹ Lamentablemente, el ordenamiento jurídico ecuatoriano no ha recogido una definición expresa sobre las mismas, siendo la referencia más cercana, la facultad que concede el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, a las Municipalidades y Distritos Metropolitanos para que puedan aplicar “*tasas retributivas de servicios públicos [...] siempre que su monto guarde relación con el costo de producción de dichos*

³⁶ Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Fiscal. Causa No. 11673-3033-2558-III-S. *Óp. cit.*, p. 385.

³⁷ Código Tributario. Art. 1. Registro Oficial Suplemento No. 38, de 14 de junio de 2005.

³⁸ Bernardo Lerner. *Enciclopedia Jurídica Omeba*. Tomo XXVI, Buenos Aires: Editorial Bibliográfica Argentina S. R. L., 1968, p 11.

³⁹ *Id.*, p. 18.

servicios”.⁴⁰ A pesar de que dicho artículo no define expresamente a los tributos que nos encontramos analizando, pone al menos de manifiesto sus principales características, ya que, establece que las tasas se aplican en virtud de la prestación de un servicio público y que su monto – cuantía de la obligación tributaria - debe guardar estrecha relación con el costo de producción de dichos servicios. La Corte Suprema de Justicia ha mencionado que las “*tasas se exigen con ocasión de la prestación de un servicio público.*”⁴¹ De ahí que podemos concluir que las tasas son un tributo que consisten en una relación de cambio⁴² entre el Estado y los contribuyentes y que se exigen por la prestación de un servicio público.⁴³

Por otro lado, en relación a las contribuciones especiales o de mejoras, el art. 182 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, nos brinda, de manera indirecta, una definición sobre las mismas en las siguientes palabras:

[...] Al concluirse una obra realizada por el gobierno provincial, que aumente el valor de las propiedades de los particulares, éste gobierno determinará [...] el valor que adquirirán los predios ubicados en las diferentes zonas de influencia y la cantidad que deben pagar los particulares beneficiados por concepto de contribución especial de mejoras.⁴⁴

La Enciclopedia Jurídica Omeba ha definido a las contribuciones especiales o de mejoras como aquellas en las que “*el hecho imponible, presupuesto de la ley, es la construcción de una obra idónea para producir beneficio a los propietarios dentro de cierta zona.*”⁴⁵ Definición que, cabe recalcar, guarda relación con lo establecido por el citado art. 182 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, pues como bien manifiesta la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia: “*el hecho generador de las contribuciones especiales de mejoras [...], es el beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles urbanas por la construcción de cualquier obra pública.*”⁴⁶ De ahí que, en consonancia con las definiciones que hemos citado, podemos concluir que las contribuciones especiales o de mejoras en nuestro país, son aquellos tributos cuyo hecho generador es la

⁴⁰ Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización. Art. 566. Registro Oficial Suplemento No. 303, de 19 de octubre de 2010.

⁴¹ Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Fiscal. Causa No. 14590, de 17 de marzo de 1998. Gaceta Judicial, año XCVIII, serie XVI, No. 11, p. 2960.

⁴² Bernardo Lerner. *Enciclopedia Jurídica Omeba. Óp. cit.*, p. 11.

⁴³ Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Fiscal. Causa No. 14590. *Óp. cit.*, p. 2960.

⁴⁴ Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización. *Óp. cit.*, Art. 182.

⁴⁵ Bernardo Lerner. *Enciclopedia Jurídica Omeba*. Tomo IV, Buenos Aires: Editorial Bibliográfica Argentina S. R. L., 1968, p 707.

⁴⁶ Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Causa No. 55-04, de 04 de diciembre de 2006. Gaceta Judicial, año CVII, serie XVIII, No. 2, p. 771.

construcción de una obra pública que genera un beneficio real o presuntivo a los inmuebles de propiedad de los contribuyentes⁴⁷; beneficio *al que la ley vincula el deber de contribuir.*”⁴⁸

Por último, en lo que respecta al *impuesto* debemos mencionar que, salvo el reconocimiento y regulación que se hace del mismo en los diversos cuerpos normativos que integran el ordenamiento jurídico nacional, dicho tributo no ha sido definido en el Ecuador. Es por ello que recogemos la definición propuesta por Catalina García Vizcaíno, quien en su Tratado de Derecho Tributario, establece que el impuesto es: *“toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación”.*⁴⁹ En otras palabras, el impuesto es un tributo y como tal, reúne sus características generales, pero se diferencia de las demás categorías en que el Estado, como sujeto activo del mismo, no está en necesidad de brindar un servicio (tasa) o ejecutar una obra (contribución especial de mejoras) para que el contribuyente se vea en la obligación de pagarlo, sino que dicha obligación se deriva como consecuencia de la verificación del hecho previsto en la ley para su exigibilidad, hecho que puede ser de cualquier naturaleza, siempre que guarde correspondencia con los principios que gobiernan la materia y que han sido recogidos en el art. 300 de la Carta Fundamental del Ecuador.

Finalmente, habiendo analizado todos los puntos que nos hemos propuesto en la presente sección, queremos concluir haciendo referencia a que la naturaleza del tributo que grava las herencias, legados y donaciones en nuestro país, es la de un impuesto. Como tal, reúne todas las características que al respecto hemos señalado en las anteriores líneas y que en la siguiente sección buscaremos analizarlas específicamente, pues mediante ello podremos poner de manifiesto los errores que, en nuestra opinión, el legislador ha cometido al establecer el impuesto a las herencias, legados y donaciones en los términos en que lo ha

⁴⁷ Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Causa No. 55-04. *Óp. cit.*, p.771.

⁴⁸ José Ignacio Sánchez Macías, Rafael Calvo Ortega y Fernando Rodríguez López. *Economía, Derecho y Tributación*. Salamanca: Editorial Universidad de Salamanca, 2005, p. 787.

⁴⁹ Catalina García. *Derecho Tributario*. Tomo I, Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1999. p. 67.

hecho. Como veremos más adelante, dicho tributo se encuentra establecido de tal manera que contradice su objeto con el hecho generador que hace exigible la obligación tributaria.

1.2. Regulación del Impuesto a la Herencia y Legados en el Ecuador

Como mencionamos al inicio del presente capítulo, el Impuesto a las Herencias y Legados ha estado vigente en el Ecuador desde 1920, cuando se publicó por primera vez en el Registro Oficial # 48, la *Ley de Impuesto Progresivo a las Herencias, Legados y Donaciones*. De ahí en adelante, dicho impuesto ha sido sometido a una serie de reformas que concluyeron el 17 de noviembre de 2004, con la publicación en el Suplemento del Registro Oficial # 463, de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, cuyo art. 36 literal d), incorpora el impuesto a las herencias, legados y donaciones que se encuentra vigente actualmente en nuestro país, y que la forma en la que fue regulada por el legislador ecuatoriano es la causa que ha motivado la elaboración de este documento. Creemos que dicho tributo no es armónico con el ordenamiento jurídico ecuatoriano, pues como lo se verá más adelante, modifica la esencia de instituciones reguladas en otros cuerpos normativos.

Es por ello que dedicaremos las siguientes líneas a exponer detalladamente la estructura de dicho impuesto en el Ecuador, para lo cual empezaremos por ubicar la *Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones* dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, así como dentro de los cuerpos normativos que lo incorporan; también analizaremos el objeto del impuesto a la herencias, legados y donaciones, su hecho generador, el sujeto activo y pasivo, su exigibilidad y terminaremos con la exposición de la tarifa a pagarse actualmente por este concepto.

1.2.1. Ubicación del impuesto a las herencias y legados en el ordenamiento jurídico Ecuatoriano.

La *Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones* ha sido incorporada en el Título I, Capítulo VII de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (en adelante LORTI), específicamente en su art. 36 literal d). Cabe recalcar que aunque la ley en cuestión se refiere a las herencias, legados y donaciones, este documento analiza exclusivamente lo concerniente a las primeras dos categorías, esto es, herencias y legados, pues el impuesto establecido para la tercera (donaciones) tiene otra naturaleza completamente distinta, que no nos encontramos cuestionando y que no pretendemos analizar, por lo tanto, de aquí en adelante eliminaremos la palabra “donaciones”.

El impuesto a las herencias y legados se encuentra recogido en el título I de la LORTI, el mismo que el legislador ha denominado como “*Impuesto a la Renta*”. Parecería ser que todos los ingresos e impuestos establecidos dentro del mencionado título están gravados por dicho impuesto o al menos forman parte del mismo. No existe un criterio de la Corte Suprema de Justicia que nos permita clarificar ese tema, sin embargo, la propia LORTI establece en su art. 2 que para efectos del analizado tributo, se considera renta a los ingresos obtenidos a título gratuito u oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios.⁵⁰

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, el trabajo es “*un esfuerzo humano aplicado a la producción de riqueza, en contraprestación a capital.*”⁵¹ De ahí que los ingresos provenientes del mismo serían aquellos que perciban las personas naturales y jurídicas en contraprestación de su esfuerzo aplicado a la producción de riqueza, y que consisten en dinero, especies o servicios. El capital por su parte, de conformidad con la definición expuesta por el mismo diccionario, es un “*factor de producción constituido por inmuebles, maquinaria o instalaciones de cualquier género, que, en colaboración con otros factores, principalmente el trabajo, se destina a la producción de bienes.*”⁵² De ahí que, los ingresos provenientes del mismo serían aquellos que se obtengan como consecuencia de la utilización de dicho factor de producción.

⁵⁰ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Art. 2. Registro Oficial Suplemento No. 463, de 17 de noviembre de 2004.

⁵¹ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. *Óp. cit.*, Trabajo.

⁵² *Id.*, Capital.

Del análisis realizado podemos concluir que, los ingresos provenientes de herencias y legados no se obtienen como contraprestación de un esfuerzo dirigido a generar riqueza⁵³, ni de la utilización de factores de producción destinados a producir bienes,⁵⁴ sino que se obtienen en virtud de la ley (sucesión intestada) o por la voluntad del causante (sucesión testamentaria)⁵⁵ sin que exista relación alguna con el trabajo o el capital que puedan realizar o de que puedan ser propietarios los asignatarios. “*La sucesión por causa de muerte se fundamenta en la familia, generalmente;*”⁵⁶ dice Alejandro Ponce Martínez. De ahí que, los ingresos que se perciben a través de herencias o legados no se encuentran gravados por el impuesto a la renta, pues de conformidad con lo establecido por el art. 2 de la LORTI, dichas entradas no provienen del trabajo ni del capital, por lo tanto, no se consideran renta dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano.

Lo dicho pone de manifiesto la primera de las incongruencias en la regulación del impuesto a las herencias y legados. Si lo que se quería era utilizar un término general que recoja las características de los impuestos establecidos en el Título I de la LORTI, se debió primero analizar las distintas clasificaciones que la doctrina a propuesto al respecto y que podrían aplicarse a dicho tributos, sin embargo, el legislador simplemente utilizó la denominación del impuesto que grava la mayoría de ingresos que pueden obtener las personas naturales o jurídicas, creando incertidumbre en cuanto a la aplicación de dichas normas a los demás tributos que han sido ahí mismo recogidos. Es por ello que creemos que la denominación apropiada del Título I de la LORTI debería ser “*Impuestos Directos y Progresivos*”, ya que de ese modo, se englobaría a todos los impuestos que se han incorporado al título, y sería además jurídicamente apropiado, pues “*se considera un impuesto directo cuando el lugar de impacto es igual al lugar de incidencia*”,⁵⁷ en otras palabras, son aquellos en los que “*se conoce de antemano los sujetos pasivos*”⁵⁸ del mismo;

⁵³ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. *Óp. cit.*, Trabajo.

⁵⁴ *Id.*, Capital.

⁵⁵ Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil*. p. 19.

⁵⁶ *Id.*, p. 3.

⁵⁷ Carlos Otálora. *Economía Fiscal*. 1ra ed., Bolivia: Plural Editores, 2009, p. 110.

⁵⁸ Alejandro Menéndez. *Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra*. *Óp. cit.*, p. 42.

y progresivos, porque “ante un incremento de la base imponible, por ejemplo, un aumento en el nivel de ingresos, el impuesto pagado aumenta.”⁵⁹

Dichas características se presentan en todos los impuesto establecidos en el Título I de la LORTI. Esto se debe a que además de conocerse de antemano el sujeto pasivo de cada uno de ellos (los que experimentan el incremento patrimonial),⁶⁰ el impuesto causado es progresivo al incremento patrimonial experimentado.⁶¹ Lo dicho no es descabellado, pues en España se consideran impuestos directos al impuesto sobre la renta de personas físicas; impuesto sobre sociedades; impuesto sobre patrimonio, e; impuesto sobre sucesiones y donaciones. De igual manera, de conformidad con la Decisión # 330 del Tribunal Andino de Justicia, publicada en el Suplemento del Registro Oficial # 28 de 12 de marzo de 2008, cuyo artículo 13 señala que a efectos de dicha Decisión se entienden impuestos directos “los impuestos sobre la renta o sobre el patrimonio, tales como a los salarios, beneficios, intereses, cánones o regalías, y todas las formas de ingresos [...]”.⁶² De lo que se desprende que, para los ordenamientos jurídicos de otros Estados, e incluso, para normas vinculantes en nuestra país como la Decisión anteriormente citada, la denominación de *impuestos directos y progresivos* del capítulo I de la LORTI sería coherente.

Por otra parte, mediante Decreto Ejecutivo # 374, publicado en el Registro Oficial # 209 de 08 de junio del 2010, se incorporó al ordenamiento jurídico ecuatoriano el Reglamento de Aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (en adelante RALORTI) cuyo título I, capítulo VII, sección IV, desarrolla lo establecido en la LORTI sobre el *impuesto a las herencias y legados*, e incluso, en nuestra opinión, modifica lo establecido para el mencionado impuesto como con posterioridad expondremos. Con relación a la ubicación del impuesto dentro del cuerpo del RALORTI, podemos hacer las mismas observaciones que para la ley a que desarrolla, aunque cabe recalcar que dedica toda la sección IV del capítulo VII para detallar al impuesto a las herencias, legados y

⁵⁹ Carlos Otálora. *Economía Fiscal. Óp. cit.*, p. 109.

⁶⁰ Alejandro Menéndez. *Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra. Óp. cit.*, p. 42.

⁶¹ Carlos Otálora. *Economía Fiscal. Óp. cit.*, p. 109.

⁶² Tribunal Andino de Justicia. Decisión # 330. Art. 13. Registro Oficial Suplemento # 28, de 12 de marzo de 2008.

donaciones, a diferencia de la LORTI que utiliza un artículo para establecer todos los elementos del tributo.

Habiéndose analizado la ubicación del impuesto a las herencias y legados dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, dedicaremos la siguiente sección para entrar a estudiar el objeto del mencionado tributo, lo que nos permitirá determinar qué es lo que se encuentra gravando el impuesto a las herencias y legados. Como se mencionó anteriormente, los ingresos percibidos por herencias y legados no se constituyen en renta de acuerdo a lo establecido por el art. 2 de la LORTI. Es por ello que el análisis del objeto del tributo en cuestión, nos permitirá determinar qué grava el impuesto, lo que tiene estrecha relación con nuestra posición acerca de que el hecho generador del impuesto a las herencias y legados contradice a la capacidad contributiva que se constituye en el objeto de éste.

1.2.2. Objeto del impuesto a las herencias y legados

En el ordenamiento jurídico ecuatoriano no existe una norma que defina al objeto imponible de un tributo. Es por ello que recogemos lo establecido por la Resolución de Triple Reiteración dictada por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, quien manifestó que el objeto de un tributo debe ser entendido como: “*la capacidad contributiva que la ley grava*”.⁶³ La capacidad contributiva puede ser definida como “*el índice de riqueza capaz de justificar una prestación tributaria;*”⁶⁴, de ahí que, como bien señala Juan Rafael Bravo:

Cada hecho gravado se funda en una manifestación de capacidad contributiva que permite al legislador establecer la forma de valorar la base gravable y de graduar la cuantía de la obligación a través de la tarifa. Por tal razón, se puede decir que todos los elementos de la obligación tributaria se articulan en razón de la capacidad contributiva.⁶⁵

⁶³ Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Causa No. 11484-2971-IIIS, 01 de abril de 1996. Gaceta Judicial, año XCVI, serie XVI, No. 6, p. 1667.

⁶⁴ Francisco Cañal. *Las rentas familiares en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Madrid: Ediciones Rialp S.A., 1997, p. 124.

⁶⁵ Juan Rafael Bravo. *Derecho tributario. Escritos y reflexiones*. Bogotá: Editorial Universal de Rosario, 2008, p. 161.

En consonancia con lo manifestado, podemos concluir que el objeto de un tributo es la manifestación de riqueza,⁶⁶ en virtud de la cual, el legislador puede presumir que una persona está en capacidad de pagar un tributo para así contribuir al gasto público del Estado.⁶⁷ Cabe recalcar que en nuestro país, como se mencionó anteriormente, los términos “capacidad contributiva” y “objeto imponible” son símiles,⁶⁸ es por ello que utilizaremos indistintamente dichos conceptos para referirnos a la manifestación de riqueza que un tributo grava.⁶⁹

Por otra parte, en relación al objeto del impuesto a las herencias y legados, es necesario mencionar que el literal d) del art. 36 de la LORTI no establece expresamente la capacidad contributiva que el tributo grava, aunque por encontrarse dentro del título I de la misma se podría concluir que su objeto es gravar los ingresos obtenidos por personas naturales y jurídicas que provengan de herencias y legados. Cabe recalcar que la no determinación del objeto del tributo dentro del art. 36 literal d) de la LORTI, se constituye en una fehaciente violación al Principio de Legalidad al que nos referimos en anteriores secciones, y que se encuentra establecido por el art. 301 de la Constitución de la República y desarrollado por los arts. 3 y 4 del Código Tributario.

Las leyes tributarias, de conformidad con el art. 4 del Código Tributario, deben determinar, entre otros, al objeto imponible del tributo,⁷⁰ sin embargo, de la lectura del art. 36 literal d) de la LORTI se desprende que el legislador ha hecho caso omiso del mandato legal, dando lugar a la inconstitucionalidad del analizado tributo por violación expresa del art. 301 de la Constitución y 4 del Código Tributario. Al respecto, la Corte Suprema de Justicia ha manifestado que dicho principio, “*conocido por reserva de ley y considerado*

⁶⁶ Francisco Cañal. *Las rentas familiares en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Óp. cit., p. 124.

⁶⁷ Héctor Villegas. *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*. Óp. cit., p. 67.

⁶⁸ Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Causa No. 11484-2971-IIIS, Óp. cit., p. 1667.

⁶⁹ Francisco Cañal. *Las rentas familiares en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Óp. cit., p. 124.

⁷⁰ Código Tributario. Art. 4.- Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.

como regla fundamental de Derecho Público, [...] consiste en que todos los impuestos deben ser establecidos por ley”.⁷¹ Es por ello que, considerando que la ley que recoge el impuesto a las herencias y legados en el Ecuador no establece al objeto imponible del mismo, debemos concluir que se encuentra viciado por su inconstitucionalidad.

Sin perjuicio de lo dicho, el art. 54 del RALORTI establece que el objeto del impuesto a las herencias y legados, es el acrecimiento patrimonial “*de personas naturales o sociedades provenientes de herencias y legados.*”⁷² Vale la pena recalcar que el primer inciso del citado artículo parecería decir que es el *impuesto a la renta* el que tiene por objeto gravar también el acrecimiento patrimonial experimentado por las herencias y legados, confundiendo de esta manera el objeto de éste y modificando el art. 2 numeral 1) de la LORTI, que establece que la materia gravable del impuesto a la renta constituye, exclusivamente, los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso *provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes.* Lo dicho evidentemente constituye un error del Reglamento en el desarrollo del art. 36 literal d) de la LORTI, ya que el impuesto a la renta es similar, pero distinto al impuesto que nos encontramos analizando, por una razón muy sencilla, los ingresos obtenidos por herencias y legados, como lo mencionamos anteriormente, no son fruto del trabajo ni del capital, sino de la *aceptación* que hace el heredero o legatario de la asignación hecha por la ley o el testamento⁷³. De ese modo, cada uno de estos impuestos tiene un objeto distinto que identifica a cada una de estas especies del género *impuestos directos y progresivos.*

Para entender al objeto del impuesto a las herencias y legados debemos mencionar que, según el art. 13 del Código Tributario, la ley debe ser interpretada en su sentido jurídico,

⁷¹ Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Fiscal. Causa No. 16073-239, de 17 de octubre de 1995. Gaceta Judicial, año XCV, serie XVI, No. 4, p. 1003.

⁷² Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial Suplemento No. 209, de 08 de junio de 2010.

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.

⁷³ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 178.

natural y obvio. Es por ello que, de conformidad con la definición expuesta por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, la palabra acrecimiento debe ser entendida como “*la acción y efecto de acrecer*”⁷⁴, es decir, “*hacer mayor o aumentar*”⁷⁵ algo. Por su parte, la expresión “*patrimonial*” se refiere a la universalidad de derecho conocida como patrimonio. Muchos son los autores y las teorías propuestas para definir a dicha universalidad, sin embargo, preferimos aquella que ha sido expuesta por los célebres tratadistas Planiol y Ripert, ya que además de ser simple y completa, nos permitirá explicar de mejor manera el objeto del impuesto a las herencias y legados. Dichos tratadistas definen al patrimonio como:

El conjunto de derechos y obligaciones pertenecientes a una persona, *apreciables en dinero* [...] formando una universalidad de derecho. [...] El patrimonio constituye una universalidad abstracta, distinta de los bienes y de las cargas que lo componen, los que pueden cambiar, disminuir, desaparecer completamente, pero no el patrimonio, que existe por sí mismo durante la vida de la persona.⁷⁶

Los autores se refieren a los derechos apreciables en dinero porque no todos estos tienen esa calidad. Así encontramos que hay derechos patrimoniales y extra patrimoniales, siendo los primeros los que pueden ser apreciables en dinero⁷⁷, mientras que los segundos son:

[...] Aquellos inherentes a la personalidad, como los de integridad física integridad moral, afecciones, etc.; se adquieren o pierden con independencia a la voluntad y no admiten apreciación adecuada en dinero, así como también son inalienables e imprescriptibles.⁷⁸

El motivo para que los derechos extra patrimoniales no formen parte del patrimonio, radica en que éste último “*explica el derecho de prenda general que tienen los acreedores, que pueden hacerse pagar sobre todos los bienes presentes y futuros del deudor, pues las deudas gravan el patrimonio*”.⁷⁹ Por lo tanto, considerando que solo los derechos

⁷⁴ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. *Óp. cit.* Acrecimiento.

⁷⁵ *Id.*, Acrecer.

⁷⁶ Marcel Planiol y Georges Ripert. *Tratado Elemental de Derecho Civil: Los Bienes*. 2da Ed., Tomo III, México D.F: Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, 1991, pp. 13-15.

⁷⁷ *Ibid.*

⁷⁸ Corte Suprema de Justicia. Primera Sala de lo Civil y Mercantil. Caso Joel Neptalí Salvador Proaño vs. Nelson Claudio Gordillo Echeverría. Sentencia de 23 de mayo de 2002. Gaceta Judicial, años CIII, serie XIII, No. 9, p. 2718.

⁷⁹ Marcel Planiol y Georges Ripert. Citado en: Bernardo Lerner. Enciclopedia Jurídica Omeba. Tomo XXI, Buenos Aires: Editorial Bibliográfica Argentina S. R. L., 1968, p. 852.

patrimoniales pueden ser objeto de embargo, no queda más que concluir que solo éstos pueden ser considerados como parte integrante de la universalidad de derecho que analizamos. Es por ello que podemos concluir que el objeto del impuesto a las herencias y legados es: *el aumento del patrimonio de una persona, como consecuencia de la aceptación de los derechos en que consiste la herencia o legado*. Decimos *aceptación*, y somos vehementes, porque ése es el único acto jurídico que puede dar lugar al acrecimiento patrimonial de una persona por una herencia o un legado, pues sin ésta “*no se produce el perfeccionamiento del hecho legal a la sucesión*”,⁸⁰ en consecuencia, no se adquieren los derechos que dan lugar al acrecimiento patrimonial que grava el impuesto.

Habiéndose establecido el objeto del impuesto a las herencias y legados, dedicaremos la siguiente sección a analizar el hecho generador que el legislador ha establecido como el fenómeno de contenido económico⁸¹ que pone de manifiesto el acrecimiento patrimonial del heredero o legatario con motivo de la sucesión por causa de muerte. Después de haber establecido la capacidad contributiva que el impuesto grava, dicho análisis nos permitirá entender la contradicción que creemos se produce entre el objeto imponible y el hecho generador del impuesto a las herencias y legados.

1.2.3. Hecho generador del impuesto a la herencia y legados

El art. 16 del Código Tributario establece que dentro de nuestro sistema, “*se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo*”⁸². Lamentablemente, no existe doctrina nacional que nos clarifique el tema adecuadamente, es por ello que nos permitimos citar a Antonio Jiménez Gonzales, quien en sus Lecciones de Derecho Tributario, de forma muy didáctica, señala que el hecho generador de la obligación tributaria en general, debe ser entendido como: “[...] *Una realidad construida por el legislador y a cuya realización aquel asocia el surgimiento de la obligación de*

⁸⁰ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio*. *Óp. cit.*, p. 178.

⁸¹ Antonio Jiménez. *Lecciones de Derecho tributario*. *Óp. cit.*, p. 262

⁸² Código Tributario. *Óp. cit.*, Art. 16.

pagar el tributo, por tanto, siempre que aquel se dé en la realidad se produce esta consecuencia.”⁸³

De lo dicho por el autor, en consonancia con lo establecido por el art. 16 del Código Tributario, podemos concluir que la obligación tributaria encuentra su fuente en la verificación del hecho generador establecido en la ley para configurar cada tributo⁸⁴. Cabe recalcar que, de conformidad con el criterio manifestado por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, dicha obligación es: “*distinta de la fuente de obligaciones derivadas del derecho privado que en cuanto a las obligaciones de dar, hacer o no hacer alguna cosa es consecuencia de los términos de un contrato o convención [...]*”.⁸⁵ De ahí que la verificación del hecho generador, en Derecho Tributario, faculta a la Administración Pública a exigir el pago de la obligación tributaria,⁸⁶ evidenciándose así la importancia de la correcta determinación del mismo para los contribuyentes, pues su erróneo establecimiento podría dar lugar a inseguridades cuyos efectos dañosos podrían llegar a ser irreparables.⁸⁷

Sin perjuicio de lo dicho, creemos que debemos hacer una precisión en relación a los citados criterios, pues en nuestra opinión, el hecho generador de un tributo no puede ser considerado como la fuente de la obligación tributaria, ya que, “*fuentes significa [...] aquello que es principio, fundamento u origen de algo*”.⁸⁸ De ahí que, al igual que en las obligaciones privadas no convencionales, es la ley la que técnicamente da origen a la obligación tributaria, mientras que el *hecho generador*, como bien se señala en el anteriormente citado criterio de triple reiteración: “[...] *es el elemento determinante de cada tributo, en forma que si este cambia, nos encontramos frente a un nuevo tributo*

⁸³ Antonio Jiménez. *Lecciones de Derecho tributario. Óp. cit.*, p. 255.

⁸⁴ *Ibid.*

⁸⁵ Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Fiscal. Causa No. 14379, de 13 de marzo de 1996. Gaceta Judicial, año XCVI, serie XVI, No. 5, p. 1348.

⁸⁶ Héctor Villegas. *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. Óp. cit.*, p. 67.

⁸⁷ *Ibid.*

⁸⁸ Bernardo Lerner. *Enciclopedia Jurídica Omeba*. Tomo XII, Buenos Aires: Editorial Bibliográfica Argentina S. R. L., 1968, p. 751.

[...]”.⁸⁹ De ese modo, la verdadera fuente de la obligación tributaria es la *ley*, lo que incluso encuentra fundamento en el art. 301 de la Carta Fundamental del Ecuador, según la cual: “Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional, se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir tributos”.⁹⁰ Es así que la propia Constitución, reconoce que solamente la ley puede ser considerada como fuente de la obligación tributaria, pues solo ésta puede crear tributos, mientras que el *hecho generador* será únicamente el elemento determinante o diferenciador de cada uno de ellos,⁹¹ y el cual, establecerá el presupuesto de hecho que deberá realizar el sujeto pasivo para que se haga exigible la obligación⁹², esto sin perjuicio de que la propia ley pueda establecer en qué momento la Administración Pública estará facultada para exigir la obligación.

Tomando en consideración lo manifestado, el impuesto a las herencias y legados recogido por el art. 36 literal d) de la LORTI, establece que el hecho generador del tributo lo constituye la *delación*. Por su parte, el art 55 del RALORTI, desarrolla lo manifestado señalando lo que es transcrito a continuación:

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 [...].⁹³

En principio es necesario mencionar que la LORTI, al igual que el RALORTI, no recoge una definición de *delación* para efectos de la aplicación del impuesto a las herencias y legados. De ahí que, amparados en el art. 13 del Código Tributario – que establece el modo en deben ser interpretadas las leyes de la materia- y 14 del mismo cuerpo normativo – que establece la supletoriedad en materia tributaria de las demás ramas del Derecho-, podemos señalar que la delación de una asignación, de conformidad con el primer inciso

⁸⁹ Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Causa No. 12355, de 08 de febrero de 1995. Gaceta Judicial, año XCV, serie XVI, No. 3, p. 725.

⁹⁰ Constitución de la República del Ecuador. Art. 301. Registro Oficial No. 449, de 20 de octubre de 2008.

⁹¹ Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Causa No. 12355. *Óp. cit.*, p. 725.

⁹² Héctor Villegas. *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. Óp. cit.*, p. 67.

⁹³ Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. *Óp. cit.* Art. 55.

del art. 998 del Código Civil, es el actual llamamiento que hace la ley para que los herederos o legatarios acepten o repudien una herencia o legado.⁹⁴ La *delación* se produce, conforme se expresa en el segundo inciso del mismo artículo, en el momento de fallecer la persona de cuya sucesión se trata, si es que el heredero o legatario no es llamado condicionalmente; o en el momento de cumplirse la condición, si el llamamiento es condicional.⁹⁵

Con sustento en lo dicho, podríamos concluir que el *hecho generador* del impuesto a las herencias y legados lo constituye el llamamiento que hace la ley al heredero o legatario para que estos acepten o repudien la herencia o legado del *de cujus*.⁹⁶ De esto surge automáticamente la siguiente pregunta: ¿Es acaso la *delación de una asignación* el hecho jurídico que da lugar al acrecimiento del patrimonio del heredero o legatario establecido en la LORTI y en el RLORTI, como el objeto del impuesto a las herencias y legados? Esta es justamente la pregunta que motivó el desarrollo del presente documento y que pretendemos responder a lo largo del mismo, sin embargo no podemos continuar con la siguiente sección sin antes presentar el criterio de los autores Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Ávila, con respecto a las propiedades que tiene la delación para dar lugar al acrecimiento patrimonial del heredero o legatario que se constituye en la capacidad contributiva que el impuesto grava:

Mediante la delación se llama al heredero a aceptar o repudiar la asignación. La delación no atribuye por sí sola la calidad de heredero o legatario. De ella se desprende a favor del asignatario una oferta para que acepte o repudie, naciendo el derecho de opción, que es lo único que ingresa a su patrimonio, aun sin su consentimiento.⁹⁷

1.2.4. Sujeto activo del impuesto a las herencias y legados

⁹⁴ Alfonso Castro Sáenz. *Herencia y Mundo Antiguo: Estudio de Derecho sucesorio romano*. Sevilla: Universidad de Sevilla, 2002, p. 364.

⁹⁵ Pablo Rodríguez Grez. *Instituciones de Derecho Sucesorio*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1993, p. 34.

⁹⁶ Manuel Somarriva Undurraga. Versión de René Abeliuk. *Derecho Sucesorio*. 5ta Ed., Tomo II, Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1996, p. 470.

⁹⁷ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio*. *Óp. cit.*, p. 172.

Habiéndose analizado al hecho generador del impuesto a las herencias y legados, dedicaremos la presente sección a examinar al sujeto activo del tributo, pues en toda obligación tributaria participa un ente acreedor de la misma – sujeto activo-⁹⁸ y uno al que la ley, previo el cumplimiento del hecho generador estudiado en la sección anterior, le obliga a contribuir con el gasto público (sujeto pasivo).⁹⁹ De ese modo, amparados en la certeza que rige en tan delicada materia, dedicaremos las siguientes líneas a determinar si el impuesto a las herencias y legados cumple con tan trascendental requisito.

El modelo de Código Tributario propuesto por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) establece, en su art. 17, que el sujeto activo de la obligación tributaria debería ser: “*el ente público titular de la potestad administrativa para la gestión y exigencia del tributo*”.¹⁰⁰ Al respecto, Dino Jarach señala que la naturaleza de la relación jurídica tributaria “*es la de una relación de derecho, lo que implica la igualdad de la posición jurídica del sujeto activo- Estado u otra entidad a la que la ley le atribuye el derecho creditorio- y del sujeto pasivo deudor o responsable del tributo*”.¹⁰¹ De ese modo, el sujeto activo del tributo sería la entidad pública o privada a la que la ley le otorgue la calidad de acreedor de la obligación tributaria, *ergo*, del pago de impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejoras.¹⁰²

En nuestro país, de conformidad con el art. 23 del Código Tributario, se debe entender por sujeto activo de la obligación tributaria a: “*el ente público acreedor del tributo*”.¹⁰³ Por lo tanto, solamente las entidades que se pueden incluir en el art. 225 de la Constitución de la República, pueden ser, en virtud de la ley, sujetos activos de los tributos en el Ecuador, pues es en dicho artículo en donde se detallan las entidades que conforman la

⁹⁸ Dino Jarach. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 3ra Ed., Buenos Aires: Editorial Abeledo- Perrot, 1996, p. 367

⁹⁹ Giuliani Fonrouge. Citado en: Catalina García. *Derecho Tributario*. *Óp. cit.*, p. 324.

¹⁰⁰ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. *Modelo de Código Tributario*. Art. 17. www.unav.es/tributario/.../modelo_codigo_tributario_1997.pdf. (acceso: 11/07/2012)

¹⁰¹ Dino Jarach. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. *Óp. cit.*, p. 367.

¹⁰² *Ibid.*

¹⁰³ Código Tributario. *Óp. cit.* Art. 4.

Administración Pública ecuatoriana.¹⁰⁴ Cabe recalcar que el art. 4 del Código Objetivo Tributario, impone al legislador la obligación de determinar el sujeto activo de un tributo al establecer una ley que de nacimiento a un impuesto, tasa o contribución especial de mejoras; sin embargo, la LORTI no estableció dicho elemento obligatorio cuando creó al impuesto a las herencias y legados, lo cual se desprende de la simple lectura del art. 36 literal d) del mencionado cuerpo normativo.

Al respecto es necesario mencionar que el Principio de Reserva de Ley recogido por el art. 301 de la Constitución de la República, y desarrollado por el art. 4 del Código Tributario, se constituye en una garantía para el contribuyente, esto según Dino Jarach, se debe a que:

Es un principio que emana de las luchas políticas contra el Estado absoluto, afirmando, de acuerdo con la doctrina inglesa y norteamericana, la necesidad de la aprobación parlamentaria de los impuestos para su validez. Desde este aspecto el principio se funda en el postulado *no taxation without representation*. Confluyen en esta sentencia el pensamiento económico liberal que considera el impuesto como una restricción del derecho de propiedad y el pensamiento jurídico-político contractualista, que exige el consentimiento del pueblo, a través de sus representantes para la validez de los impuestos.¹⁰⁵

Concordamos con la doctrina inglesa y norteamericana expuesta por el tratadista sobre el Principio de Legalidad en esta materia, pues en virtud de los tributos, los sujetos “*son obligados [...] a entregar una parte de su patrimonio como contribución al sostenimiento de los gastos públicos*”,¹⁰⁶ de ahí que se requiera que la ley los establezca con el fin de evitar posibles arbitrariedades por parte de la Administración. Sin embargo, para dar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes no solo es necesario que el legislador tenga competencia exclusiva en la creación de los tributos, sino que, como bien manifiesta Adam Smith:

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas [...] La certidumbre de lo que cada individuo deberá pagar es, en lo que respecta a los impuestos, una cuestión de tan extrema importancia que creo, y así parece deducirse

¹⁰⁴ Sobre las instituciones del Sector Público del Ecuador, vid. Constitución de la República del Ecuador. *Óp. cit.* Art. 225.

¹⁰⁵ Dino Jarach. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. *Óp. cit.*, p. 297.

¹⁰⁶ Diego González. *El Tributo*. *Óp. cit.*, p. 1.

de la experiencia de todas las naciones, que un grado muy considerable de desigualdad produce efectos menos dañinos que un grado muy pequeño de inseguridad.¹⁰⁷

Lo manifestado por el autor – regla de certeza o certidumbre - se constituye en el fundamento del Principio de Legalidad en materia tributaria, y esa es la forma en la que el legislador ecuatoriano interpreta a dicho principio, pues el art. 4 del Código Tributario establece que la ley creadora de tributos deba determinar al menos: “*el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley [...]*.” Sin embargo, como ya se ha mencionado, el art. 36 literal d) de la LORTI omite dicha disposición y no establece el sujeto activo del impuesto a las herencias y legados, lo que se constituye en una violación al Principio de Legalidad recogido en el art. 301 de la Carta Fundamental y al art. 4 del Código Objetivo Tributario. Lo mismo se aplica para el objeto imponible, pues recordemos que la LORTI no establece dicho elemento que por obligación debe estar determinado en la ley que estableció al impuesto a las herencias y legados.

Por otra parte, el RALORTI tampoco establece al sujeto activo del impuesto a las herencias y legados, bien que no lo hace, pues como lo hemos mencionamos hasta la saciedad, ésta es materia reservada para la ley, por lo que aun en el caso de que lo hubiera establecido, no por esto se eximiría de la violación evidente que se produce al Principio de Legalidad en relación a la determinación del impuesto a las herencias y legados. Sin perjuicio de lo dicho, cabe mencionar que el Estado, en virtud de su potestad para crear tributos, siempre es el sujeto activo de los mismos,¹⁰⁸ sin embargo, como bien señala Héctor Villegas, puede también suceder que “*delegue la recaudación y administración [...] a ciertos entes públicos a fin de que estos cuenten con financiamiento autónomo*”.¹⁰⁹

Efectivamente, dicha delegación se produce con el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, publicado en el Suplemento del Registro Oficial # 303 de 19 de octubre de 2010, el cual, en su art. 177, establece que los gobiernos

¹⁰⁷ Adam Smith. Citado en: Héctor Villegas. *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. Óp. cit.*, pp. 524-525.

¹⁰⁸ Héctor Villegas. *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. Óp. cit.*, pp. 40-60.

¹⁰⁹ *Id.*, p. 49.

autónomos descentralizados regionales son los beneficiarios de los recursos generados por, entre otros, el impuesto por herencias y legados, poniéndose en evidencia que el Estado es el sujeto activo del cuestionado impuesto, pero está en la obligación de transferirlos a los gobiernos autónomos descentralizados regionales con el objetivo de que cuenten con financiamiento. Es así mismo importante mencionar que el Estado, en virtud del art. 3 de la LORTI y del art. 2 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, publicada en el Registro Oficial # 206 de 02 de diciembre de 1997, delega a dicha entidad la recaudación del impuesto a las herencias y legados, facultándolo incluso a determinar la cuantía de la obligación tributaria como posteriormente se verá.

Para finalizar con la presente sección, podemos concluir diciendo que el impuesto a las herencias y legados recogido en el literal d) del art. 36 de la LORTI viola el Principio de Legalidad contemplado en el art. 301 de la Constitución de la República, así como el art. 4 del Código Tributario, pues no establece expresamente al sujeto activo del analizado impuesto; no obstante, y sin perjuicio del error cometido por el legislador al omitir su obligación en esta materia, creemos que el Estado sería el sujeto activo del impuesto a las herencias y legados, quien a su vez, en virtud del artículo 3 de la LORTI y del art. 177 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, delega su recaudación al Servicio de Rentas Internas para su posterior transferencia a los gobiernos autónomos descentralizados regionales.

1.2.5. Sujeto pasivo del impuesto a las herencias y legados

El sujeto pasivo de un tributo es igualmente trascendental para la característica de certeza que deben gozar los mismos. El impuesto a las herencias y legados, como lo vimos en la sección anterior, no establece al sujeto activo de dicho impuesto; sin embargo, el art. 36 literal d) de la LORTI, aunque indirectamente, sí determina al sujeto pasivo del impuesto que grava el acrecimiento patrimonial experimentado por el heredero o legatario, lo que es de vital importancia para el análisis que nos encontramos realizando, pues nos

permitirá poner de manifiesto el error que comete el legislador al establecer a la *delación* como hecho generador del impuesto a las herencias y legados.

Como ya tantas veces se ha mencionado, el art 301 de la Constitución de la República y el art. 4 del Código Tributario Ecuatoriano, imponen al legislador la obligación de, además de los puntos ya tratados, determinar el sujeto pasivo de los tributos. Según el art. 18 del Modelo de Código Tributario propuesto por el Centro Interamericano de Administraciones Tributaria (CIAT), el sujeto pasivo de la obligación tributaria debe ser: “*la persona natural o jurídica que debe cumplirla, sea en calidad de contribuyente, directo o sustituto, o tercero responsable*”.¹¹⁰ Por su parte, Giuliani Fonrouge señala que el sujeto pasivo de la relación tributaria es: “*la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero*”.¹¹¹

En el Ecuador, el sujeto pasivo de la obligación tributaria debe ser interpretado conforme lo contempla el art. 24 del Código Tributario, es decir, como: “*la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la obligación tributaria, sea como contribuyente o como responsable*”.¹¹² Al respecto cabe mencionar que de acuerdo a nuestro ordenamiento jurídico, *contribuyente* es el sujeto al que la ley le impone el pago de la obligación tributaria al verificarse el hecho generador del tributo¹¹³, mientras que *responsable* es la persona, natural o jurídica, que a pesar de no estar obligado directamente, es el responsable del pago del tributo por remisión expresa de la ley, como por ejemplo, los representantes legales sobre las obligaciones tributarias que contraen de los menores no emancipados.¹¹⁴

En ese orden de ideas, el art. 36 literal d) de la LORTI establece, aunque no expresamente, que los sujetos pasivos del impuesto a las herencias y legados son los *beneficiarios de dichas asignaciones*. Por lo tanto, para determinar el sujeto pasivo del analizado tributo, debemos estudiar, previamente, a la institución de la *sucesión por causa*

¹¹⁰ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. *Modelo de Código Tributario*. *Óp. cit.*, Art. 18.

¹¹¹ Giuliani Fonrouge Citado en: Catalina García. *Derecho Tributario*. *Óp. cit.*, p. 324.

¹¹² Código Tributario. *Óp. cit.*, Art. 4. .

¹¹³ *Id.*, Art. 25.

¹¹⁴ Sobre los responsables del pago de la obligación tributaria, *vid.* Código Tributario. *Óp. cit.*, Art. 26.

de muerte, pues solamente a través del entendiendo de este modo de adquirir el dominio de las cosas, podremos determinar cuáles son los sujetos que se pueden beneficiar de una herencia o legado, *ergo*, adquirir la calidad de sujeto pasivo del analizado impuesto. Con ese objetivo, a continuación nos proponemos analizar brevemente a la *sucesión por causa de muerte*.

Luis Claro del Solar define a la sucesión por causa de muerte como: “*la transmisión del patrimonio de una persona difunta o de una cuota de él o de una o más cosas especiales, que se efectúa a favor de determinada persona*”.¹¹⁵ De ahí que, el art. 993 del Código Civil, señala que: “*se sucede a una persona difunta a título universal o a título singular*”. Al respecto, Alejandro Ponce Martínez, en su texto de Apuntes de Derecho Sucesorio, señala: “*Se sucede a título universal cuando se lo hace en todos los derechos y obligaciones transmisibles o en una cuota de ellos y, a título singular, cuando se lo hace en una o más especies o cuerpos ciertos o en una o más especies indeterminadas de cierto género*”.¹¹⁶

Por su parte, el art. 995 del Código Civil establece que: “*se llaman asignaciones por causa de muerte las que hace la ley o el testamento de una persona difunta, para suceder en los bienes de esta*”.¹¹⁷ De ahí que, conforme lo señalan Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila en su Tratado de Derecho Sucesorio,

El asignatario puede ser fundamentalmente heredero o legatario. Es heredero cuando se le llama a una asignación denominada herencia [art. 954], y es legatario cuando se le llama a una asignación denominada legado [art. 954]. En otros términos, si el llamamiento para suceder al difunto es a título universal, el asignatario se denomina heredero; si a título particular, recibe el nombre de legatario.¹¹⁸ [El artículo citado por los autores corresponde al número 996 del Código Civil].

De este modo, los únicos que pueden beneficiarse de la sucesión por causa de muerte de una herencia (título universal) o legado (título singular), son el heredero o legatario. El primero se beneficiará, ya sea porque la ley o porque la voluntad del *de cuius* (testamento)

¹¹⁵ Luis Claro Solar. *Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado*. Tomo XIII, Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1992, p. 11.

¹¹⁶ Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil*. p. 29.

¹¹⁷ Código Civil. Art. 995. Registro Oficial Suplemento No. 46, de 24 de junio de 2005.

¹¹⁸ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio*. *Óp. cit.*, p. 231.

así lo dispone, mientras que el segundo, solo podrá el beneficiarse con fundamento en la última declaración unilateral de voluntad del causante.¹¹⁹ Por la tanto, y en virtud de la supletoriedad del Código Civil conforme los arts. 13 y 14 del Código Tributario, *los sujetos pasivos del impuesto a las herencias y legados son los herederos o legatarios de una asignación*. Esto se debe a que sólo los únicos que pueden suceder en el patrimonio del *de cuius*, en consecuencia, beneficiarse del mismo.¹²⁰

Habiéndose determinado los beneficiarios de una herencia o legado (sujetos pasivos), que, pueden ser tanto personas naturales como jurídicas, queremos referirnos ahora a una cuestión transcendental para efectos del problema jurídico que se presenta al establecer a la *delación* como hecho generador del impuesto a las herencias y legados, en los términos en que lo hace el art. 36 literal d) de la LORTI. Nos referimos al criterio que pueden sostener algunos para refutar nuestra posición, señalando que la verdadera intención del legislador al establecer el impuesto a las herencias y legados, fue la de gravar, valga la redundancia, la herencia o legado en sí mismo, por lo que sería perfectamente procedente haber establecido a la *delación* como hecho generador del analizado impuesto, lo que tiene relación directa con el sujeto pasivo de éste, pues de ser así, el obligado al pago ya no sería el heredero ni el legatario, sino, la propia herencia o legado.

Para clarificar esta duda que se podría presentar, debemos partir de la característica de autonomía del Derecho Tributario, ya que como consecuencia de ella, las normas que lo componen deben ser interpretadas de manera específica. Según los autores Rubén Asorey, Andrea Amatucci y Mauricio Plazas, el Derecho Tributario es autónomo porque, “*los principios de capacidad contributiva, progresividad, igualdad sustancial y reserva de ley son unitarios y deben ser rigurosamente atendidos con motivo del ejercicio del poder tributario y de la potestad tributaria*”.¹²¹ Al respecto, en el texto que recoge la IV Jornada Ecuatoriana de Derecho Tributario, haciendo eco del debate previo a la consolidación de la autonomía del mismo, se señala que:

¹¹⁹ Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil*. p. 19.

¹²⁰ *Id.*, p. 29.

¹²¹ Rubén Asorey, Andrea Amatucci y Mauricio Plazas. *La autonomía del Derecho de Hacienda Pública y del Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2008, p. 75.

Fue tan importante la definición de autonomía que, casos como la presencia de lagunas o vacíos legales, o, la utilización de definiciones de otras ramas jurídicas para entender algunas relaciones tributarias, dependía del reconocimiento o no, de la existencia de instituciones propias e independientes del derecho fiscal.¹²²

De ahí que, en definitiva, la autonomía científica del Derecho Tributario consiste en que éste cuenta con principios propios que lo diferencian de las demás ramas del Derecho y que son aplicable a las relaciones que regula,¹²³ sin que esto quiera decir, que la autonomía sea absoluta, pues siendo una rama de un todo, debe estar en armonía con el ordenamiento jurídico al que pertenece, poniéndose de manifiesto que la autonomía no puede ser total.

En ese orden de ideas, el art. 300 de la Constitución de la República y el art. 5 del Código Tributario, establecen los principios rectores del Derecho Tributario en el Ecuador, entre los cuales podemos nombrar al de legalidad, generalidad, proporcionalidad, simplicidad administrativa, igualdad, entre otros. Así mismo, el art. 13 del Código Tributario, establece el criterio que rige en la materia para la interpretación de las leyes tributarias y el cual nos permitimos citar a continuación:

Art. 13.- Interpretación de la Ley.- Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica.

Las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamente.

Cuando una misma ley tributaria contenga disposiciones contradictorias, primará la que más se conforme con los principios básicos de la tributación¹²⁴.

Por lo tanto, para dilucidar si el impuesto a las herencias y legados tiene como sujeto pasivo del mismo a dichas asignaciones, o, como lo analizamos anteriormente, al heredero o legatario que las *acepte*, debemos remitirnos a los métodos admitidos en Derecho para interpretar las normas en general, los cuales se encuentran recogidos en los arts. 18 y 19 del Código Civil. Lo dicho se fundamenta en el criterio manifestado por la Sala Especializada

¹²² Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. *Memorias de la IV Jornada Ecuatoriana de Derecho Tributario*. Cuenca, 2005, p. 46

¹²³ Rubén Asorey, Andrea Amatucci y Mauricio Plazas. *La autonomía del Derecho de Hacienda Pública y del Derecho Tributario*. *Óp. cit.*, p. 75.

¹²⁴ Código Tributario. *Óp. cit.* Art. 13.

de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, en su sentencia publicada en el Registro Oficial # 113, de 01 de febrero de 2011, que señala que:

Es evidente que cuando el art. 12 se refiere para la interpretación de la Ley Tributaria a los métodos admitidos en derecho, alude a las normas que sobre el tema consta en el Código Civil, especialmente en su título preliminar, por lo que cabe aseverar que el sistema de interpretación de la ley que obra en el Código Civil, es también aplicable al fuero tributario, siempre con la calificación de que se ha de tener en cuenta la significación económica y los principios de la tributación.¹²⁵

Es por ello que, para entender el art. 36 literal d) de la LORTI – el mismo que establece que los sujetos que deben pagar el impuesto analizado (sujeto pasivo) son los “*beneficiarios de ingresos provenientes de herencias y legados*”¹²⁶ -, debemos recurrir a la regla de interpretación recogida por el numeral 1. del art. 18 del Código Civil, por ser procedente en fuero tributario conforme se establece en el art. 13 del Código Objetivo de la materia y la citada Jurisprudencia de Casación. La mencionada norma del Código Civil establece que cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu. De ahí que siendo clara la citada frase de la ley, debemos buscar el tenor literal de la palabra *beneficiario*, pues su interpretación nos permitirá aclarar la posible confusión. Al respecto, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, define a dicho término como el: “*Dicho de un persona: Que resulta favorecida por algo*”¹²⁷; de ahí que podríamos concluir que la herencia o el legado en sí mismo, jamás podría ser considerado beneficiario de, valga la redundancia, una herencia o legado, esto se debe a que ambas son asignaciones a título universal y particular, respectivamente, a favor de personas naturales o jurídicas que se beneficiarán de las mismas¹²⁸; por lo tanto, considerar que el sujeto pasivo del impuesto a las herencias y legados son las propias asignaciones a título universal o singular, carecería de cualquier fundamento jurídico interpretativo.

¹²⁵ Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Expediente No. 50. Registro Oficial No. 113, de 01 de febrero de 2011.

¹²⁶ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. *Óp., cit.*, Art. 36 literal d).

¹²⁷ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. *Óp. cit.* Beneficiario.

¹²⁸ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 231.

Para no dejar dudas sobre el particular, además del análisis literal del sujeto pasivo establecido en el art. 36 literal d) de la LORTI, analicemos ahora la significación económica de lo establecido en dicha norma, en consonancia con lo señalado por el art. 13 del Código Tributario. Al respecto, Dino Jarach señala que la *“consideración económica no es una interpretación opuesta a la jurídica, es un criterio jurídico que sugiere al intérprete tener en cuenta el contenido económico de los hechos para encuadrarlos en las normas materiales”*.¹²⁹ Por lo tanto, y para llegar a una conclusión, veamos qué dice textualmente el art. 36 literal d) de la LORTI: *“Los beneficiarios de ingresos provenientes de herencias y legados [...] pagarán el impuesto [...]”*.¹³⁰ Si bien la herencia y el legado tienen una significación económica por ser el conjunto de derechos, o una cuota de ellos o un derecho en particular sobre bienes¹³¹, creer que el sujeto pasivo del impuesto a las herencias y legados son esas mismas asignaciones, sería desconocer el tenor literal de la propia norma, y esto encuentra fundamento en lo desarrollado por el art. 56 del RALORTI que establece: *“Son sujetos pasivos del impuesto, los herederos, los legatarios y donatarios que obtengan acrecimiento patrimonial a título gratuito”*.¹³²

De este modo, no se requieren de más contra argumentos para desmentir la posibilidad de que el sujeto pasivo del impuesto a las herencias y legados sean esas mismas asignaciones, aunque cabe recalcar que en el supuesto imaginario de que fuera así, el haber establecido a la *delación* como hecho generador del analizado impuesto sería procedente, pues en ese caso, el índice de riqueza que gravaría el impuesto sería la propia herencia o legado, lo que sería perfectamente concordante con el ordenamiento jurídico ecuatoriano, pues no se requeriría de un acrecimiento patrimonial, sino, del simple fallecimiento del causante para que sea exigible el impuesto. No obstante, como se ha analizado, esa conclusión no es procedente según los términos del art. 36 literal d) de la LORTI, y el desarrollo que hace de la misma el RALORTI, ya que en la actualidad, y sin lugar a dudas, el índice de riqueza, capacidad contributiva u objeto, que grava el impuesto a las herencias

¹²⁹ Dino Jarach. *Finanzas Públicas y Derecho Sucesorio*. Óp. cit., p. 395.

¹³⁰ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Óp. cit., Art. 36 literal d).

¹³¹ Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil*. p. 15.

¹³² Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Óp. cit., Art. 56.

y legados es el acrecimiento patrimonial experimentado por el heredero o legatario de una asignación a título universal o particular respectivamente, lo que se consigue únicamente, como se verá en el siguiente capítulo, con la *aceptación de la asignación* por parte de los sujetos que ostentan dichas calidades.¹³³

En conclusión, el sujeto pasivo del impuesto a las herencias y legados son los asignatarios a título universal o particular que *acepten* la herencia o el legado respectivamente, ya que solo ellos, al *aceptar*, se pueden beneficiar (acrecer patrimonialmente) de dichas asignaciones.¹³⁴ De ahí que habiéndose analizado al sujeto pasivo del impuesto a las herencias y legados, dedicaremos la siguiente sección a analizar un elemento trascendental de los tributos. Nos referimos a la *exigibilidad* de la obligación tributaria, la misma que debe ser entendida como la facultad que ostenta el Estado para utilizar “*la coacción para obtener la satisfacción de la obligación tributaria.*”¹³⁵

1.2.6. Exigibilidad del impuesto a las herencias y legados

Estamos llegando a la conclusión del presente capítulo, por ello, es ahora necesario referirnos a la exigibilidad del impuesto a las herencias y legados consagrada en el art. 36 literal d) de la LORTI, pues ésta tiene relación directa con la hipótesis que nos encontramos defendiendo, al poner de manifiesto el escaso conocimiento que tuvo el legislador acerca de la institución de la *sucesión mortis causa*. Según Pedro Flores Polo, el Estado exige un tributo “[...] *en ejercicio legítimo de su poder de imperio [ius imperium] o también llamado “potestad tributaria.”*¹³⁶ De ahí que podemos concluir que, el ente que ostenta el *ius imperium*, está facultados para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.

En ese orden de ideas, entendiendo que la *exigibilidad* del tributo es “*la facultad de “compeler” al pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su*

¹³³ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.* P. 178.

¹³⁴ *Ibid.*

¹³⁵ Rosana Morales. *La Prescripción Tributaria, Estudio Comparativo entre Ecuador y los Países Andinos.* Quito: Corporación Editora Nacional, s.f., p. 18.

¹³⁶ Pedro Flores Polo. *Derecho Financiero y Tributario Peruano.* Lima: 1993, p. 486.

poder de imperio [...]”¹³⁷, el art. 36 literal d) de la LORTI, establece: “La exigibilidad de la obligación se produce al cabo de seis meses posteriores a la delación, momento en el cual deberá presentarse la declaración correspondiente”.¹³⁸ Al respecto debemos mencionar que, la delación de una asignación – hecho generador del impuesto a las herencias y legados -, según señala el primer inciso del art. 998 del Código Civil, es el actual llamamiento que hace la ley a aceptar o repudiar una herencia o legado¹³⁹; sin embargo, como manifiesta Alejandro Ponce Martínez, “salvo el evento de requerimiento o demanda para que el asignatario se pronuncie sobre si acepta o repudia la asignación, no existe plazo dentro del cual deba decidir”.¹⁴⁰

Como consecuencia de lo dicho podemos asegurar que la *delación* simplemente abre la puerta para que los asignatarios puedan aceptar o repudiar una herencia o legado, dentro del plazo en el que ellos lo crean conveniente, y es, exclusivamente, por el acto jurídico de *aceptación* con el que éstos toman “sobre sí la responsabilidad que significa una herencia o legado”.¹⁴¹ De ahí que nos preguntemos ¿cómo podría exigirse al heredero o legatario el cumplimiento de la obligación tributaria si se toma como referencia de la exigibilidad a la *delación*? “La *delación* no significa sino llamamiento [...] de forma que sin *aceptación* no se produce el perfeccionamiento del hecho legal a la sucesión”¹⁴², es por ello que no entendemos cuál fue la intención del legislador al haberse tomado como referencia a dicho llamamiento como aquel que faculta a la Administración Tributaria a exigir el cumplimiento de la obligación a los presuntos herederos o legatarios, puesto que como ya lo hemos manifestado, mediante la *delación* no se revela la capacidad contributiva que el impuesto pretende gravar, la misma que legitima a la Administración Pública a imponer un tributo.

¹³⁷ Héctor Villegas. *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. Óp. cit.*, p. 67.

¹³⁸ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. *Óp. cit.*, Art. 36 literal d)

¹³⁹ Corte Suprema de Justicia. Jurisprudencia de Tercera Instancia, de 18 de diciembre de 1969. Gaceta Judicial, año, LXXIV, serie XI, No. 7, p. 994.

¹⁴⁰ Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil.* p. 71

¹⁴¹ *Id.*, p. 69.

¹⁴² Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 178.

De ahí que creemos que de conformidad con los términos en que se ha establecido a la exigibilidad del impuesto a las herencias y legados en nuestro país, se podría estar legitimando posibles acciones confiscatorias por parte del Estado, las mismas que se encuentran expresamente prohibidas por el art. 323 de la Constitución de la República. Esto se debe a que la Administración Tributaria podría compeler al pago del impuesto a las herencias y legados, e incluso, embargar los bienes (ejecución coactiva)¹⁴³ de un sujeto que no está obligado todavía a hacerse responsable de la asignación realizada por la ley, o por el causante¹⁴⁴, ya que, en nuestro sistema, no habiéndose manifestado el acto jurídico de aceptación de una herencia o legado, no hay posibilidad de incrementar el patrimonio por la sucesión por causa de muerte.

Además de lo expuesto, queremos terminar la presente sección poniendo de manifiesto el error cometido por el art. 61 del RALORTI que, con completo desconocimiento, intenta desarrollar la exigibilidad del impuesto a las herencias y legados. Así, el numeral 1. del art. 61 del mencionado acto normativo, establece que la declaración – exigibilidad - del analizado impuesto se debe hacer dentro del plazo de seis meses a contarse desde la fecha de fallecimiento del causante, lo que indudablemente se constituye en una contradicción al art. 36 literal d) de la LORTI. Este artículo establece como elemento de referencia de la exigibilidad a la *delación*. Esto se debe a que en el momento del fallecimiento del causante, conforme se establece en el art. 997 del Código Civil, solo se produce la *apertura de la sucesión*, ni si quiera la *delación*, ya que, esta última podrá producirse en ese mismo momento o en el momento en el que se cumpla la condición, que podría ser, incluso, muchos años después del fallecimiento del causante.¹⁴⁵ Lo dicho pone de manifiesto el error del reglamento, pues éste confunde los distintos hechos jurídicos que participan en el proceso sucesorio, específicamente, la apertura de la sucesión y la delación de una asignación.

¹⁴³ Héctor Villegas. *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. Óp. cit.*, p. 67.

¹⁴⁴ Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil.* p. 69.

¹⁴⁵ Pablo Rodríguez Grez. *Instituciones de Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 34.

En conclusión, el art. 36 literal d) de la LORTI utiliza como referencia de la exigibilidad del impuesto a las herencias y legados, a un *llamamiento* que hace la ley para aceptar o repudiar una asignación, lo que desde ningún punto de vista puede producir un incremento patrimonial en el heredero o legatario como para dar lugar a la exigibilidad de la obligación tributaria. Así mismo, el numeral 1. del art. 61 del RALORTI, modifica la ley al confundir la apertura de la sucesión con la *delación*.

1.2.7. Tarifa del Impuesto a las Herencias y Legados

Para concluir con el presente capítulo, a continuación exponemos la tarifa que el art. 36 literal d) de la LORTI ha establecido como la prestación tributaria por el impuesto a las herencias y legados. Pero antes, solo queremos mencionar que dicha tarifa pone de manifiesto la característica de progresividad a la que nos referíamos cuando buscábamos una adecuada denominación del Título Primero de la LORTI; esto se debe, a que la técnica de progresividad utilizada en el impuesto a las herencias y legados es la denominada “*progresión por deducción en la base*”¹⁴⁶, que consiste “*en la deducción del monto imponible de una suma fija – que se declara no imponible- y en la aplicación de una alícuota constante sobre el remanente*”.¹⁴⁷ Lo dicho se podrá en evidencia a continuación, pero se debe tener en cuenta que la suma fija que se declara no imponible a la que se refiere el autor, es lo que en nuestro país se denomina fracción básica desgravada.

Art. 36.-...
d).-...

IMPUESTO HERENCIA, LEGADO Y DONACIONES 2012
Fracción Exceso Impuesto % Impuesto Básica hasta Fracción Básica excedente

- 61.931 - 0%
61.931 123.874 - 5%
123.874 247.737 3.098 10%
247.737 371.610 15.484 15%
371.610 495.484 34.064 20%

¹⁴⁶ Dino, Jarach. *Finanzas Públicas y Derecho Sucesorio*. Óp. cit., p. 295.

¹⁴⁷ *Ibid.*

495.484 619.358 58.839 25%
619.358 743.221 89.808 30%
743.221 En adelante 126.967 35%

Como se puede apreciar, la tarifa a pagarse como prestación del impuesto a las herencias y legados es progresiva, y en ella se utiliza la técnica de progresión por deducción en la base, pues existe una suma fija (fracción básica desgravada) que no está sujeta a tributación y un remanente al que le es aplicable una alícuota proporcional al acrecimiento patrimonial que experimenta el heredero o legatario como consecuencia de la *aceptación* de dichas asignaciones. De ahí que, es evidente la característica de progresividad que se evidencia en el impuesto a las herencias y legados, motivo por el cual, es apropiada una reforma en la denominación del Título Primero de la LORTI.

En conclusión, dentro del presente capítulo se ha pretendido poner de manifiesto la naturaleza del impuesto a las herencias y legados. Empezando por su más genérica categoría – ingresos públicos – hasta el estudio a detalle de las posibles falencias en su establecimiento. Es así que, el próximo capítulo se lo dedica a analizar a los hechos jurídicos de la sucesión por causa de muerte, que el legislador ha utilizado en el establecimiento del impuesto, y que se constituyen en el fundamento de las observaciones que se han realizado a los distintos elementos del tributo, especialmente, al hecho generador del mismo y su relación con la capacidad contributiva que el impuesto se encuentra gravando.

Capítulo II

Argumentum ad iudicium

La Apertura y la Delación en la Sucesión por Causa de Muerte

Bien sabemos que, en virtud de nuestra ascendencia romanista, el ordenamiento jurídico ecuatoriano recoge en el art. 603 del Código Civil, a la sucesión por causa de muerte como uno de los modos de adquirir/transmitir el derecho de dominio de las cosas. Alejandro Ponce Martínez señala que:

La sucesión por causa de muerte es un modo de adquirir el dominio de todos los bienes, derechos y obligaciones transmisibles de una persona difunta o de una cuota de ellos como la mitad, un tercio, un quinto, o de una o más especies o cuerpos ciertos, como tal caballo, tal casa o de una o más especies indeterminadas de cierto género, como un caballo [...].¹⁴⁸

De ahí que, como consecuencia de la sucesión mortis causa, “*se produce una especie de subrogación personal, en cuya virtud, los herederos pasan a ocupar la posición que en vida tuvo el causante*”¹⁴⁹, pues, además de adquirir el dominio de los bienes del *de cuius*, se hacen responsables por las obligaciones transmisibles contraídas por el difunto.¹⁵⁰ De ese modo, resulta lógico comprender porqué el legislador ecuatoriano ha decidido imponer un impuesto que grava la adquisición de la herencia o legado por *sucesión por causa de muerte*, pues como consecuencia de ésta, generalmente se apreciará un índice de riqueza – capacidad contributiva - consistente en el incremento del patrimonio del heredero o legatario¹⁵¹; incremento que legitima al Estado para establecer un impuesto sobre la capacidad contributiva de dichos sujetos por el beneficio obtenido como consecuencia de la sucesión mortis causa. Sin embargo, como se lo expuso en el capítulo anterior, el impuesto a las herencias y legados vigente en nuestro país, contradice su objeto y no grava al índice

¹⁴⁸ Alejandro Ponce Martínez. “Naturaleza de la Sucesión por Causa de Muerte en la Legislación Ecuatoriana”. *Revista Jurídica de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil* (s.f.), p. 1.

¹⁴⁹ Manuel Somarriva Undurraga. Versión de René Abeliuk. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 10.

¹⁵⁰ Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil*. p. 15.

¹⁵¹ José Sevilla Segura. *Manual de política y técnicas tributarias del CIAT*. Ciudad de Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2006, pp. 385-394.

de riqueza propiamente dicho de la institución – aceptación -, sino, a un simple hecho jurídico consistente en un llamamiento que hace la ley al heredero o legatario para que manifiesten, expresa o tácitamente, su deseo de aceptar o repudiar la herencia o legado¹⁵²; es decir, que la forma en la que se estableció al tributo analizado es técnicamente incorrecta.

Si se pretendía establecer que el índice de riqueza que grava el impuesto a las herencias y legados es el acrecimiento patrimonial del heredero o legatario, no se entiende cómo el legislador ecuatoriano pudo haber determinado que el hecho generador del mismo es un llamamiento que ningún acrecimiento produce. De ahí que el presente capítulo se lo dedicará para estudiar a la apertura de la sucesión, a la delación y a los actos jurídicos que se producen como consecuencia de éstas y que tienen influencia en el impuesto a las herencias y legados. Esto permitirá demostrar el porqué de nuestra afirmación acerca de la inconsistencia jurídica que se produce con la forma en la que está establecido el cuestionado impuesto.

2.1. La Apertura de la Sucesión

El art. 36 literal d) de la LORTI, no menciona nada con respecto a la apertura de la sucesión, razón por la cual, se podría creer que ninguna transcendencia tiene este tema para poner de manifiesto los problemas jurídicos que se presentan en el establecimiento del impuesto a las herencias y legados, vigente en nuestro país; sin embargo, su importancia para incorporar el análisis de este tema dentro del presente documento, radica, principalmente, en el hecho de que el proceso sucesorio- que concluirá con el posible incremento patrimonial por parte de los beneficiarios de la sucesión- está compuesto de tres momentos, a saber: i) Apertura de la sucesión; ii) delación, y; iii) aceptación de la asignación.¹⁵³

¹⁵² Alfonso Castro Sáenz. *Herencia y Mundo Antiguo: Estudio de Derecho sucesorio romano. Óp. cit.*, p. 364.

¹⁵³ Manuel Somarriva Undurraga. Versión de René Abeliuk. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p.p. 465-475.

De ahí que el análisis de cada uno de dichos momentos permitirá obtener una conclusión fundamentada acerca de la hipótesis que nos encontramos exponiendo. Sin perjuicio de lo dicho, el estudio de la apertura de la sucesión permitirá explicar de mejor manera aquel error cometido por el RALORTI, que se comentó con ocasión de la exigibilidad del impuesto a las herencias y legados, consistente en la obligación, por parte del sujeto pasivo del tributo, de declarar el impuesto causado por la herencia o legado dentro del plazo de seis meses contados desde la muerte del causante. Es por ello que las siguientes líneas se dedicarán al análisis de la apertura de la sucesión, con el fin de que el lector comprenda algunos de los problemas jurídicos que se presentan en el impuesto a las herencias y legados.

Según el art. 997 del Código Civil, la sucesión en los bienes de una persona se abre al momento de su muerte, en su último domicilio; salvo los casos expresamente exceptuados.¹⁵⁴ Por su parte, la doctrina ha propuesto diversas definiciones para explicar en qué consiste el hecho jurídico en análisis. Así encontramos a autores como Alejandro Ponce Martínez, quien señala que ésta podría definirse “*como la situación jurídica que transforma en herencia lo que antes fue patrimonio individual del de cujus*”.¹⁵⁵ Alejandro Ponce Carbo, por su parte, manifiesta que “*la apertura de la sucesión es el hecho jurídico consiguiente a la muerte de una persona en cuya virtud nace o se genera el derecho real de herencia [...]*”¹⁵⁶. Los autores Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila, señalan que la apertura de la sucesión es la contingencia en que “*un patrimonio ha quedado sin titular y que se inicia el procedimiento que va a señalar quién toma la continuación*”.¹⁵⁷ Por su parte, el jurista Guillermo Bossano define a la apertura de la sucesión como “*el trance en el que se encuentra el patrimonio del de cujus- desprendido como se halla de éste- para pasar a sus sucesores*”¹⁵⁸. Finalmente, Manuel Somarriva

¹⁵⁴ Sobre la apertura de la sucesión, *vid.* Código Civil. *Óp. cit.*, Art. 997

¹⁵⁵ Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil.* p. 55.

¹⁵⁶ Alejandro Ponce Carbo. Citado en: Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil.* p. 55.

¹⁵⁷ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 163.

¹⁵⁸ Guillermo Bossano. *Manual de Derecho Sucesorio.* Quito: Editorial Voluntad, 1983, p. 120.

Undurraga señala que “*la apertura de la sucesión es el hecho que habilita a los herederos para tomar posesión de los bienes hereditarios y se los transmite en propiedad.*”¹⁵⁹

Al respecto cabe mencionar el desacuerdo con lo que señala Somarriva en relación a que mediante la apertura de la sucesión se transmite en propiedad los bienes hereditarios, pues, como se mencionó anteriormente, sin aceptación no se produce el perfeccionamiento de la adquisición de la herencia o legado mediante la sucesión por causa de muerte, de ahí que, siendo la aceptación un acto posterior a la apertura de la sucesión, no vemos fundamento para la aseveración realizada por el autor. Si bien el art. 1262 del Código Civil establece que los efectos de la aceptación se retrotraen al momento de la *delación*, esto no quiere decir que con ese llamamiento los herederos y legatarios adquieran las asignaciones, menos aun, que lo hagan desde un momento anterior como es la apertura de la sucesión. Si la propiedad de los bienes sucesorios se transmitiera al momento de la muerte del *de cuius* como sostiene Somarriva, el art. 1248 del Código Civil no hubiese establecido que todo asignatario *puede aceptar o repudiar libremente* la herencia o legado que se le defiere, ya que, si ésa hubiera sido la intención del legislador, la aceptación o repudiación dentro del proceso sucesorio no tendría razón de existir, pues la herencia o legado no requerirían de la práctica previa de dichos actos jurídicos para la adquisición de la titularidad del derecho de dominio sobre los bienes y las obligaciones transmisibles del causante, sino que los asignatarios siempre se beneficiarían de los mismos, independientemente de su voluntad. Por lo tanto, no siendo el descrito sistema el que se encuentra regulado por el Código Civil ecuatoriano, dicha afirmación no tiene asidero legal en nuestro ordenamiento jurídico.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia señaló que: “*Es necesaria la aceptación de la herencia, para que las obligaciones de la difunta puedan tener mérito contra los herederos*”¹⁶⁰. De lo que se desprende que, se requiere de la declaración de dicho acto jurídico para que los asignatarios adquieran los derechos y contraigan las obligaciones contenidas en la universalidad hereditaria que se defiere, pues sin aceptación simplemente

¹⁵⁹ Manuel Somarriva Undurraga. Versión de René Abeliuk. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 470.

¹⁶⁰ Corte Suprema de Justicia. *Caso Herederos de Amable Guerrero*. Sentencia de Tercera Instancia de 15 de junio de 1903. Gaceta Judicial, año I, serie II, Nro. 64, p. 507.

existe una oferta para adquirir los bienes sucesorios. Oferta que, en el momento de la apertura de la sucesión ni si quiera existe, pues ésta nace con la delación, razón por la cual, no se entiende cómo Somarriva sostiene que con el mencionado hecho jurídico se transmite en propiedad los bienes sucesorios.

De ese modo, creemos que la mejor de las definiciones es la expuesta por Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila, en el sentido de que la apertura de la sucesión es, simple y llanamente, el hecho jurídico que da inicio a la búsqueda del sujeto o sujetos que permitirán “*la continuación de las relaciones jurídicas del difunto*”¹⁶¹. De ahí que concordamos absolutamente con lo mencionado por Efraín Gonzales Tejera, en su obra denominada Derecho de Sucesiones, que al respecto señala que:

Con la muerte del causante o con la declaración judicial de su deceso, se produce la apertura de su herencia [...] Es solamente a partir de ese momento y no antes que las normas de la ley o las disposiciones del testamento cobran vigencia y alteran el destino jurídico de los distintos elementos de activo y pasivo que integraban el patrimonio del difunto.¹⁶²

De conformidad con lo manifestado por el citado autor, se puede concluir que mediante la apertura de la sucesión cobran vigencia las disposiciones de la ley o el testamento, en virtud de las cuales, se debe buscar quién tomará “*la continuación de las relaciones del difunto*”¹⁶³, búsqueda que se la realiza a través de la delación, y que requiere, lógicamente, que se haya verificado la apertura de la sucesión, pues ésta se constituye en el requisito previo e indispensable para que se produzca el mencionado llamamiento y, de igual manera, en el hecho jurídico que da inicio con el proceso de la sucesión por causa de muerte como veremos a continuación.

2.1.1. Momento de producirse la Apertura de la Sucesión

Después de haber definido a la apertura de la sucesión, es necesario ahora referirnos al momento en que se produce, pues, de conformidad con el Código Civil y el RALORTI, es el punto de partida para una serie de consecuencias jurídicas que se originan dentro del

¹⁶¹ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 163.

¹⁶² Efraín Gonzales Tejera. *Derecho de Sucesiones. Óp. cit.*, pp. 31-32.

¹⁶³ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 163.

proceso sucesorio y, de igual manera, para la aplicación del impuesto a las herencias y legados en los términos en los que ha sido establecido; específicamente, para la determinación del momento que debe tomarse en cuenta para la exigibilidad del tributo. De ese modo, la presente subsección se dedicará a determinar en qué instante se abre la sucesión del *de cuius*, y también, los efectos más relevantes que toman como referencia a dicho hecho jurídico.

De conformidad con lo dispuesto en el art. 997 del Código Civil, la sucesión se abre al momento de la muerte del causante. Dicha afirmación es completamente aceptada por la doctrina especializada en la materia y nuestra Corte Suprema de Justicia. Así por ejemplo, Manuel Somarriva Undurraga señala que la apertura de la sucesión “*se produce coetáneamente al fallecimiento del causante*”¹⁶⁴; sobre el mismo tema, Juan Larrea Holguín comenta que “*este hecho jurídico es instantáneo y coincide exactamente con la muerte; no pudiendo conocerse con precisión dicho momento, se requiere acudir a presunciones que por lo menos acerquen a la realidad*”¹⁶⁵. Alejandro Ponce Martínez, en sus Apuntes de Derecho Sucesorio, enseña que, “*concomitantemente con la muerte, se produce la apertura de la sucesión*”¹⁶⁶. Finalmente, la Corte Suprema de Justicia también ha llegado a la misma conclusión al señalar que: “*el causante falleció el 12 de febrero de 1952, fecha en la que se abrió la sucesión*”.¹⁶⁷ En consecuencia y por todo lo dicho, podemos concluir que el momento en que se produce la apertura de la sucesión es el instante mismo de la muerte del *de cuius*.

Ahora bien, habiéndose determinado el significado de la apertura de la sucesión y el momento en que se produce, queremos dedicar las siguientes líneas para analizar algunos de los efectos jurídicos que se generan como consecuencia de la verificación de la misma. Al respecto, Juan Larrea Holguín brinda una breve explicación sobre el particular en los siguientes términos:

¹⁶⁴ Manuel Somarriva Undurraga. Versión de René Abeliuk. *Derecho Sucesorio*. *Óp. cit.*, p. 469.

¹⁶⁵ Juan Larrea Holguín. *Derecho Civil del Ecuador*. Volumen V, Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 1998, p. 90.

¹⁶⁶ Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil*. p. 55.

¹⁶⁷ Corte Suprema de Justicia. *Caso Partición de Herencia de Euclides Villagómez Aguirre*. Sentencia de Tercera Instancia de 16 de mayo de 1958. Gaceta Judicial, año LXI, serie IX, No. 2, p. 206.

El momento o tiempo de la apertura determina el estado en que se transmiten los bienes y el valor que se les ha de asignar para la partición o para las restituciones a que haya lugar [...] Igualmente es importante para determinar las personas que tienen derecho a la sucesión [...] y los plazos para intentar varias acciones.¹⁶⁸

Cabe recalcar que el autor señala también otro efecto, consistente en la transmisión de la posesión de la herencia a los sucesores, desde el instante en el que se produce el hecho jurídico de la apertura. Sin embargo, no creemos apropiada dicha afirmación, pues de conformidad con lo establecido por el art. 737 del Código Civil, la posesión de la herencia se adquiere desde el momento en que es *deferida*, esto es, desde la delación, razón por la cual no vemos el fundamento en que Larrea Holguín se ampara para exponer tal aseveración. Creemos que puede ser consecuencia de confundir el hecho jurídico de la apertura con el de la delación; esto se debe a que ambas, como se verá en la siguiente sección, pueden llegarse a verificar en el mismo momento- fallecimiento del *de cuius*-, sin embargo, confundir dichos conceptos no es correcto, ya que, son dos momentos distintos del proceso sucesorio, cuya verificación simultánea dependerá exclusivamente de la última voluntad del causante. Esto es, si el *de cuius* incorporó a la asignación una condición suspensiva, la delación se producirá al momento en que se verifique el hecho futuro e incierto- que incluso podría tener lugar hasta los quince años posteriores a la apertura de la sucesión, o más, si el hecho consiste en la muerte del fiduciario-, mientras que la apertura *siempre*, y con independencia de la voluntad del causante, se verifica al instante mismo del *fallecimiento del de cuius*¹⁶⁹. Por lo tanto, confundir dichos conceptos no es apropiado, más aun, si cada uno de ellos, conforme lo establecido por el Código Civil, produce consecuencias jurídicas distintas. Es por eso que hemos decidido no citar al autor en lo que respecta a la comentada consecuencia.

Por otro lado, la apertura de la sucesión es un hecho y momento de vital importancia a efectos de la aplicación de lo establecido por el art. 36 literal d) de la LORTI y el art. 56 del RALORTI, que se refieren al sujeto pasivo del impuesto a las herencias y legados. Esto se debe a que es en el instante en el que se abre la sucesión, cuando se deberá determinar la existencia, capacidad y dignidad de la persona a la que se llamará a aceptar o repudiar la

¹⁶⁸ Juan Larrea Holguín. *Derecho Civil del Ecuador. Óp. cit.*, p. 95.

¹⁶⁹ Cfr. Pablo Rodríguez Grez. *Instituciones de Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, pp. 34-38.

asignación, ergo, a incrementar su patrimonio. Como bien manifiestan Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila:

Para tener la calidad de sucesor no basta el título de vocación. Es menester que el llamado sea capaz y digno de suceder al causante de cuya sucesión se trata. Capacidad y dignidad son entonces condiciones generales de la vocación sucesoral que debe reunir el asignatario.¹⁷⁰

De ahí que si el heredero o legatario no goza de dichas cualidades a la apertura, la voluntad de adquirir los bienes sucesorios no producirá los efectos deseados, ya que, el art 1004 del Código Civil exige del cumplimiento de dichos requisitos para que los asignatarios se encuentren en aptitud de manifestar eficazmente su voluntad de aceptar la herencia o legado que se les defiere y así conseguir las consecuencias que de ella se derivan dentro del proceso sucesorio. De ese modo, la apertura es un hecho que influirá en la determinación del sujeto pasivo del tributo; esto se debe a que los obligados al pago del impuesto, además de tener que ser quienes hayan aceptado dichas asignaciones, deberán ser también los que al momento de abrirse la sucesión cumplan con los requisitos que al respecto contempla el Código Civil. De lo contrario, los asignatarios no podrán incrementar su patrimonio eficazmente en virtud de que la ley les prohíbe expresamente beneficiarse de la sucesión a la que pudieron ser llamados a aceptar o repudiar.

Por otro lado, la apertura también tiene influencia en lo establecido en el numeral 1 del art. 61 del RALORTI, en relación a que la declaración del impuesto, por parte del sujeto pasivo, se debe realizar dentro de los seis meses desde fallecimiento del causante (apertura de la sucesión). Como se comentó en su oportunidad, el artículo mencionado es un caso extremo, pues no entendemos cómo se pudo haber establecido la obligación de presentar la declaración del tributo dentro de los seis meses desde la apertura de la sucesión, ya que, esto va en contra de la capacidad contributiva que el impuesto pretende gravar. No solamente se obliga al contribuyente a presentar una declaración sobre un beneficio que aun no ha percibido, sino que, incluso, lo podría obligar a presentar aun antes de que se verifique el hecho generador del tributo como se verá más adelante.

¹⁷⁰ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 163.

El presupuesto de hecho para configurar el impuesto a las herencias y legados lo constituye la delación, la misma que, conforme el art. 998 del Código Civil, puede practicarse incluso años después de la muerte del *de cuius*. Por lo tanto, si la declaración del impuesto debe hacerse dentro de los seis meses desde la apertura, y la delación – hecho generador- puede practicarse después de los seis meses establecidos por el art. 61 del reglamento para declarar el impuesto, podemos concluir entonces que en ciertos casos la declaración del tributo se debería hacer incluso antes de que se verifique el hecho generador del mismo. De ahí que la apertura de la sucesión nos ha permitido poner de manifiesto el error cometido por el RALORTI, pues escapa de toda lógica que dicha norma obligue a un supuesto sujeto pasivo a declarar el impuesto causado incluso antes de que se verifique el hecho generador llamado a producirse para hacer exigible la obligación tributaria.

En conclusión, a manera de síntesis podemos decir que la apertura de la sucesión es un hecho jurídico que se verifica con el fallecimiento del causante, y se constituye en el primer momento del proceso sucesorio al habilitar la práctica de la delación. De igual manera, podemos decir que la apertura es el punto de referencia para determinar al sujeto pasivo del impuesto a las herencias y legados, y el que nos ha permitido poner de manifiesto el error cometido por el art. 61 del RALORTI sobre la declaración del tributo. Cabe recalcar que algunos podrían sostener que lo que hemos manifestado no es aplicable en virtud de la autonomía del Derecho Tributario; sin embargo, creemos que es necesario señalar nuevamente que, salvo norma expresa que modifique el significado de una institución regulada por otro cuerpo normativo, se deberá estar a lo establecido en la ley que la incorpora,¹⁷¹ esto en virtud de lo dispuesto por el art. 14 del Código Tributario.

2.2. La Delación

Después de haber estudiado al primer momento del proceso sucesorio, queremos referirnos ahora a la *delación*, pues el entendimiento de este tema se constituye en el de mayor importancia a efectos de la comprensión del problema jurídico que se presenta en el

¹⁷¹ Rubén Asorey, Andrea Amatucci y Mauricio Plazas. *La autonomía del Derecho de Hacienda Pública y del Derecho Tributario*. Óp. cit., p. 75.

impuesto a las herencias y legados vigente en nuestro país. De ahí que, al amparo de los arts. 13 y 14 del Código Tributario – los mismos que establecen el modo de interpretación de las normas tributarias y la supletoriedad de las demás ramas del ordenamiento jurídico ecuatoriano a los mismo efectos -, a continuación nos disponemos a analizar la definición de dicha institución que, cabe recalcar, es aplicable tanto dentro del Derecho Tributario como del Civil. Esto permitirá poner en evidencia el absurdo que comete el art. 36 literal d) de la LORTI al establecer a la *delación como el hecho generador* del impuesto a las herencias y legados.

El art. 998 del Código Civil define a la delación de una asignación como el actual llamamiento de la ley a aceptarla o repudiarla. Considerando que el ordenamiento jurídico ecuatoriano ha recogido una definición tan clara sobre el particular, la doctrina no ha hecho más que repetir lo dicho por el citado artículo, agregando ciertas frases para dar una mejor comprensión acerca de la institución. Así encontramos a Alfonso Castro Sáenz, quien señala que la delación hereditaria es “*el llamamiento a los herederos provocado por la muerte del causante*”.¹⁷² Pablo Rodríguez Grez menciona que, “*a la apertura de la sucesión sigue en forma instantánea la delación de las asignaciones. La ley define a esta etapa como el actual llamamiento a aceptarla o repudiarla*”.¹⁷³ Por su parte, Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila, autores de la obra denominada “Derecho Sucesorio”, explican en qué consiste la institución al decir que, “*mediante la delación se llama al heredero o legatario a aceptar o repudiar la asignación*”.¹⁷⁴ Así mismo, Manuel Somarriva Undurraga señala que la delación “*es el actual llamamiento de la ley al asignatario para aceptar o repudiar la asignación*”.¹⁷⁵

La jurisprudencia ecuatoriana también ha hecho eco de lo establecido en la ley al momento de dar una definición de delación, es por ello que nos permitimos citar una

¹⁷² Alfonso Castro Sáenz. *Herencia y Mundo Antiguo: Estudio de Derecho sucesorio romano. Óp. cit.*, p. 364.

¹⁷³ Pablo Rodríguez Grez. *Instituciones de Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 34.

¹⁷⁴ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 172.

¹⁷⁵ Manuel Somarriva Undurraga. Versión de René Abeliuk. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 470.

sentencia de tercera instancia dictada por la Corte Suprema de Justicia que al respecto señaló que: “*el art. 1025 define a la delación de la herencia como el llamamiento de la ley a aceptarla o repudiarla*”.¹⁷⁶ Como se puede apreciar, la Corte utilizó una definición muy similar a la recogida por el Código Civil para definir a dicha institución. Las demás sentencias por su parte, se limitan a transcribir lo establecido por el art. 998 del Código Civil, es por ello que no se citan otras jurisprudencias, pues la que hemos traído a colación es suficiente para concluir que el máximo órgano de justicia en el Ecuador define a la institución utilizando lo establecido en el mismo artículo.

Como se puede apreciar, tanto la doctrina como la jurisprudencia nacional definen a la delación recogiendo lo ya establecido por el Código Civil. Solo se agregan palabras que no cambian ni cuestionan la definición legal. Cabe recalcar que no existe una sentencia de Casación que permita evidenciar si la definición de delación, a efectos tributarios, debe ser modificada, o por el contrario, debe ser interpretada de conformidad con el art. 998 del Código Civil. De ahí que, al amparo de los arts. 13 y 14 del Código Tributario, creemos que al no haberse recogido una definición autónoma de la institución para efectos tributarios, se debe acudir al ya tantas veces mencionado art. 998 para interpretar las normas tributarias que se refieran a la delación. Al respecto es necesario mencionar que, como se manifestó anteriormente, la procedencia de la supletoriedad de las demás ramas de ordenamiento jurídico en el Derecho Tributario, se fundamenta en las lagunas que puedan producirse entre sus normas¹⁷⁷; de ahí que, no habiéndose establecido una definición de delación a efectos tributarios, no existe duda que la debemos interpretar de conformidad con el art. 998 del Código Civil.

En conclusión, como consecuencia de lo analizado podemos afirmar que el sentido jurídico de la delación, para cualquier rama del Derecho ecuatoriano, es el establecido por el art. 998 del Código Civil, que define a la institución como el actual llamamiento que hace la ley para aceptar o repudiar una herencia o legado; llamamiento que, cabe recalcar,

¹⁷⁶ Corte Suprema de Justicia. Sentencia de Tercera Instancia de 18 de diciembre de 1969. Gaceta Judicial, año. LXXIV, serie XI, No. 7, p. 994.

¹⁷⁷ Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. *Memorias de la IV Jornada Ecuatoriana de Derecho Tributario*. *Óp. cit.*, p. 46

es el segundo momento del proceso sucesorio en orden a determinar los beneficiarios de las asignaciones del *de cuius*. Por lo tanto, es un hecho jurídico que no produce incremento patrimonial alguno a aquellos en favor de los que se deferirá la herencia o legado, pues mediante aquella no se perfecciona la adquisición de los bienes por sucesión por causa de muerte.¹⁷⁸ Es por ello que no entendemos cuál fue la intención del legislador al haber establecido a la delación como hecho generador del impuesto a las herencias y legados, menos aun entendemos cuál fue el motivo para no establecerse una definición autónoma de la misma a efectos tributarios que permita modificar la ya establecida por el Código Civil.

2.2.1. Momento de Producirse la Delación

Hemos visto que el ordenamiento jurídico ecuatoriano recoge una definición sobre delación, la misma que es utilizada por la doctrina y la jurisprudencia nacional. Vimos también que la LORTI no ha modificado lo establecido por el art. 998 del Código Civil para efectos tributarios, consecuencia de lo cual, en aplicación de la supletoriedad en la materia de las demás ramas del ordenamiento jurídico, es procedente la interpretación del hecho generador del impuesto a las herencias y legados según lo prescrito por el Código Civil. Sin embargo, no hemos visto el momento en el que debe producirse la delación, pues dicho llamamiento, de conformidad con el citado art. 998, no necesariamente se verifica en un solo momento, sino que puede tener lugar en diferentes instantes dependiendo de la forma en la que se ha hecho la asignación, razón por la cual, las siguientes líneas se dedican a identificar al espacio de tiempo en el que se produce el llamamiento a los herederos o legatarios para que acepten o repudien la asignación, lo que, en virtud de lo contemplado por el art. 14 del Código Tributario, sería aplicable tanto en materia civil como tributaria.

El segundo, tercero y cuarto inciso del art. 998 del Código Civil, explican el momento en que se produce la delación en consideración a algunas hipótesis, las mismas que nos

¹⁷⁸ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 178.

permitimos transcribir a continuación en virtud de su trascendencia a los efectos que nos encontramos desarrollando:

Art. 998.- [...]

La herencia o legado se defiere al heredero o legatario en el momento de fallecer la persona de cuya sucesión se trata, si el heredero o legatario no es llamado condicionalmente; o en el momento de cumplirse la condición, si el llamamiento es condicional.

Salvo si la condición es de no hacer algo que dependa de la sola voluntad del asignatario. En tal caso, la asignación se defiere en el momento de la muerte del testador, dándose por el asignatario caución suficiente de restituir la cosa asignada con sus accesiones y frutos, si se contraviere a la condición.

Lo cual, sin embargo, no tendrá lugar cuando el testador hubiere dispuesto que, mientras penda la condición de no hacer algo, pertenezca a otro asignatario la cosa asignada.¹⁷⁹

Como se puede apreciar, el primer inciso del art. 998 del Código Civil establece que el llamamiento para aceptar o repudiar una herencia o legado se produce al momento de fallecer la persona de cuya sucesión se trata, a menos que, el *de cujus* haya incorporado una condición a la asignación, en virtud de la cual, el llamamiento se producirá en el tiempo de verificarse el hecho futuro e incierto. Al respecto, Pablo Rodríguez Grez señala que:

La ley plantea el problema de que el asignatario sea llamado condicionalmente. Si aplicamos las reglas generales, llegaremos a la conclusión de que un llamamiento condicional sólo puede operar en la sucesión testada. En la sucesión intestada el llamamiento será condicional sólo cuando el asignatario no exista al momento de la apertura de la sucesión y se espera que exista.¹⁸⁰

Estamos de acuerdo con lo que señala el autor, pues siendo la condición un hecho futuro e incierto del cual depende el nacimiento (exigibilidad para un sector de la doctrina) o extinción de un derecho,¹⁸¹ podemos concluir que es una *modalidad*, esto es, “*toda modificación introducida por las partes o la ley en las consecuencias naturales de un acto jurídico*”¹⁸². Por lo tanto, si la sucesión intestada “*se efectúa al no existir testamento válido o al haber quedado éste sin efecto, o, como dice la ley, cuando el difunto no ha dispuesto de sus bienes*”¹⁸³, podemos concluir que el llamamiento condicional al que se refiere el

¹⁷⁹ Código Civil. *Óp. cit.*, Art. 998.

¹⁸⁰ Pablo Rodríguez Grez. *Instituciones de Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 34.

¹⁸¹ Vladimir Villalba. *Apuntes de Obligaciones*. Segundo semestre 2009-2010.

¹⁸² Arturo Alessandri R., Manuel Somarriva U. y Antonio Vodanovic. *Tratado de Derecho Civil*. Tomo II, Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1998, p. 375.

¹⁸³ Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil*. p. 47.

segundo inciso del art. 998 del Código Civil, solo podrá tener lugar dentro de la sucesión testamentaria, pues únicamente mediante el otorgamiento del testamento el causante podrá disponer que se incorpore una condición a la asignación, en cuya virtud, se entiende que es voluntad del *de cuius* que nazca el derecho de los asignatarios a aceptar o repudiar la herencia o legado al momento en que se verifique el hecho futuro e incierto en que consiste la condición. De ahí que podemos concluir que, por regla general, el llamamiento condicional recogido por el segundo inciso del art. 998 del Código Civil, se produce, únicamente, cuando el causante ha manifestado su última voluntad a través del testamento, incorporando una condición a la asignación, cuya verificación es requisito previo e indispensable para que se practique el llamamiento a los herederos o legatarios de la asignación sujeta a la mencionada modalidad.

Sin perjuicio de lo dicho, no estamos de acuerdo con lo que señala Pablo Rodríguez Grez acerca del llamamiento condicional en la sucesión intestada con respecto al *nasiturus*. Esto se debe a que, como se mencionó anteriormente, el inciso segundo del art. 998 del Código Civil modifica la regla del deferimiento de la herencia o legado cuando el *de cuius* ha incorporado una condición a la asignación, esto es, cuando el causante ha manifestado su voluntad, a través del testamento, de agregar una modalidad- condición- a la herencia o legado con el fin de “*regular por sí sus intereses o, como prefieren decir otros, sus relaciones jurídicas con otros sujetos*”¹⁸⁴. Es decir, específicamente, con aquellas personas a quienes el difunto quiso otorgar el derecho de opción para hacerles acreedores de sus asignaciones.

De ahí que, considerando que la condición testamentaria es una declaración de voluntad que consiste en un hecho futuro e incierto y que, lógicamente, no puede tener lugar en la sucesión intestada- pues ésta se caracteriza por la ausencia de disposiciones con respecto a sus asignaciones¹⁸⁵-, no entendemos cómo el autor puede sostener que el llamamiento condicional al que se refiere el Código Civil también se puede producir en la sucesión

¹⁸⁴ Arturo Alessandri R., Manuel Somarriva U. y Antonio Vodanovic. *Tratado de Derecho Civil. Óp. cit.*, p. 375.

¹⁸⁵ Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil*. p. 47.

abintestato con relación al que está por nacer, ya que, como lo hemos analizado, no hay posibilidad alguna de que en ése tipo de sucesión se incorpore una condición que dé lugar al llamamiento condicional al que se refiere el art. 998, pues éste opera en virtud de que el causante no ha dispuesto de su patrimonio, ergo, no ha manifestado su voluntad de condicionar el otorgamiento del derecho de opción del nasciturus a su nacimiento, sino que, ha hecho silencio sobre el particular para permitir que la ley supla los efectos jurídicos de su fallecimiento; evidenciándose así que, en ningún caso, el llamamiento será condicional en la sucesión abintestato. Como consecuencia, la delación se practicará inmediatamente después a la apertura de la sucesión, esto es, al momento del fallecimiento del *de cuius*.

Cabe recalcar que, es cierto que “*quien esté concebido es capaz de suceder en las sucesiones intestadas*”¹⁸⁶, sin embargo, esto no quiere decir que en ése caso exista una asignación condicional, sino que, por mandato del art. 1005 del Código Civil, la ley establece una excepción para el requisito de existencia como presupuesto de que un sujeto sea considerado capaz para suceder. Es decir, otorga un derecho al nasciturus para que se le estime como existente a todos los efectos de la sucesión intestada o testamentaria. Lo cual, lógicamente, no puede interpretarse en el sentido de que el causante haya dispuesto una asignación condicional- en cuya virtud, la delación se producirá al momento de verificarse el hecho futuro e incierto-, sino que, en la sucesión intestada, la ley otorga al que está por nacer el derecho a que se le estime como si efectivamente existiera con todos los efectos que de dicha existencia se producen dentro del proceso sucesorio; derecho que, cabe recalcar, se consolida con su nacimiento o se extingue en caso contrario. De ahí que, la delación en la sucesión abintestato seguirá las reglas generales, sin perjuicio de que la aceptación o repudiación del que está por nacer deban esperarse hasta que efectivamente exista, pues de nunca existir, se deberá entender que la delación fue realizada para quienes efectivamente cumplía con los requisitos para suceder.

Por otra parte, el tercer inciso del art. 998 del Código Civil, establece una excepción para la regla general del momento de la delación en las asignaciones condicionales, al

¹⁸⁶ Oscar Ochoa. *Derecho Civil I: Personas*. Caracas: Universidad Católica Andrés Bello, 2006, p. 178.

señalar que, si la condición es resolutoria, negativa y potestativa del acreedor, el llamamiento se producirá al momento del fallecimiento del causante. Al respecto, Pablo Rodríguez Grez señala:

Si el llamamiento es bajo condición suspensiva, se aplica la misma regla y la delación queda en suspenso, salvo que se trate de una condición suspensiva que consista en no hacer algo que dependa de la sola voluntad del asignatario, caso en el cual la asignación se defiere al momento del fallecimiento del causante, pero dando al asignatario caución suficiente de restituir la cosa asignada con sus accesorio y frutos, en caso de contravenir la condición.¹⁸⁷

Estamos de acuerdo con el autor, pues no cabe duda acerca de que el inciso tercero del art. 998 del Código Civil, establece una excepción en el momento de practicarse la delación sobre las asignaciones condicionales, en el sentido de que el llamamiento se produzca conjuntamente con la apertura de la sucesión. Esto es, al momento del fallecimiento del *de cuius*, cuando la herencia o legado incorpore una condición de no hacer algo que dependa de la sola voluntad del asignatario. Sin embargo, discrepamos con el autor en el hecho de que el tercer inciso se refiera a una condición suspensiva del acreedor, ya que, como bien explica Guillermo Ospina Fernández, “*la condición se llama suspensiva si, mientras no se cumple, suspende la adquisición de un derecho*”¹⁸⁸.

Por lo tanto, si la norma establece que en este tipo de asignaciones, la delación se produce al momento del fallecimiento del causante, lógicamente es porque el legislador asume que es voluntad del *de cuius* que el derecho de opción para aceptar o repudiar la herencia o legado no se suspenda, sino que, por el contrario, sea otorgado al asignatario instantáneamente con su muerte, sin perjuicio de que condicione su existencia, y los efectos que se pueden producir por el ejercicio del mismo, a la no verificación del hecho prohibido que depende de la voluntad del heredero o legatario, ya que, de verificarse la condición resolutoria, se resuelve el derecho de opción, con sus respectivas consecuencias, estableciéndose la ficción de que jamás existieron.

¹⁸⁷ Pablo Rodríguez Grez. *Instituciones de Derecho Sucesorio*. Santiago: *Óp. cit.*, p. 34.

¹⁸⁸ Guillermo Ospina Fernández. *Régimen General de las Obligaciones*. 6ta Ed., Bogotá: Editorial Temis S.A., 1998, p. 222.

Consecuencia de lo dicho es que justamente la propia norma establece que de incorporarse este tipo de condiciones a la asignación, el heredero o legatario rinda caución suficiente para asegurar la no verificación del hecho prohibido. Es por ello que no tiene sentido afirmar que la condición es suspensiva, pues de serlo, cuál sería el objetivo de la caución si los derechos están suspensos hasta que la condición falle, esto es, al amparo de los arts. 1005 y 1498 del Código Civil, quince años después de la apertura de la sucesión¹⁸⁹, momento en el que, si fuera una condición suspensiva y negativa, recién se practicaría la delación al asignatario y se le otorgaría el derecho de opción para que se acepte o repudie la herencia o legado con las consecuencias jurídicas que de su ejercicio se producen.

Por lo tanto, no concordamos con la afirmación de Pablo Rodríguez Grez, acerca de que el tercer inciso del art. 998 del Código Civil se refiera a una condición suspensiva que consista en no hacer algo que dependa de la sola voluntad del asignatario, ya que, como bien señala Alejandro Ponce Martínez en relación al analizado tercer inciso, *“la norma añade que la delación no se produce al cumplirse la condición cuando se trata de una condición potestativa negativa, esto es, en el evento de una condición resolutoria, pues en tal caso el llamamiento ocurre al abrirse la sucesión”*.¹⁹⁰ Efectivamente, en virtud de lo analizado creemos que el tercer inciso del art. 998 del Código Civil regula a las asignaciones que incorporan una condición resolutoria, ya que, *“el acto sujeto a condición resolutoria, pendiente ésta, produce provisionalmente todos sus efectos como si fuera puro y simple; la incertidumbre solo existe respecto de la perduración o muerte de los efectos”*.¹⁹¹ En consecuencia, es lógico que el legislador haya establecido que la delación se practique inmediatamente después de la apertura de la sucesión.

Por otro lado, es importante mencionar que el analizado inciso tercero del art. 998 del Código Civil, además de referirse al momento de producirse la delación en relación a una asignación que incorpora una condición resolutoria, también establece que dicha condición

¹⁸⁹ Guillermo Ospina Fernández. *Régimen General de las Obligaciones*. Óp. cit., p. 222-225.

¹⁹⁰ Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil*. p. 56.

¹⁹¹ Arturo Alessandri R., Manuel Somarriva U. y Antonio Vodanovic. *Tratado de Derecho Civil*. Óp. cit., p. 383.

debe ser negativa y potestativa del acreedor. Esto se debe a que, como explica Guillermo Ospina, el hecho futuro e incierto es negativo cuando “*consiste en que una cosa no acontezca*”¹⁹²; y es potestativo cuando “*depende de la voluntad del acreedor o del deudor*”.¹⁹³ Por lo tanto, al establecer la norma que la condición que se señala en el inciso tercero debe consistir en un *no hacer algo que dependa de la sola voluntad del asignatario*, no cabe duda que se refiere a que la modalidad debe ser de aquellas a las que los arts. 1490 y 1493 del Código Civil, señalan que deben ser calificadas como negativas y potestativas, pues considerando las características de las mismas, podemos concluir que en el mencionado inciso, el legislador se refiere a que la asignación incorpore una condición resolutoria, negativa y potestativa del asignatario.

Finalmente, el cuarto inciso del art. 998 del Código Civil, regresa a la regla general del momento de la delación en las asignaciones condicionales al señalar que, lo establecido en el inciso anterior- práctica de la delación al momento de la muerte del *de cuius*- no tiene lugar cuando el causante haya dispuesto que mientras pende la condición negativa de la asignación, se la entregue a la misma en propiedad fiduciaria a otra persona. Al respecto, Alejandro Ponce Martínez señala que:

El cuarto inciso del art. 1020 regula una extraña situación, según la cual, a pesar de que la condición sea potestativa negativa, el asignatario, por disposición del testador, no adquiere la propiedad de la cosa asignada [ni, por ello, ninguno de sus atributos], por lo cual la delación sólo se produce al fallar la condición, esto es cuando sea cierto que el evento negativo no ocurrirá [...] o por haber transcurrido quince años desde la apertura.¹⁹⁴

Estamos de acuerdo con lo que señala el autor, pues el cuarto inciso del art. 998 del Código Civil, se refiere a la hipótesis en la que el *de cuius* haya incorporado una condición suspensiva, negativa y potestativa del asignatario a la herencia o legado- a diferencia del inciso anterior en donde la condición era resolutoria, negativa y potestativa-, en virtud de la cual, el legislador entiende que es voluntad del testador que el llamamiento se quede en suspenso hasta el día en que sea cierto que el hecho prohibido no se cumplirá, en

¹⁹² Guillermo Ospina Fernández. *Régimen General de las Obligaciones*. Óp. cit., p. 222.

¹⁹³ *Ibid.*

¹⁹⁴ Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil*. p. 57.

consecuencia, que la traba para el nacimiento del derecho se extingue¹⁹⁵; de modo que, se pueda llamar al heredero o legatario para que acepte o repudie la asignación en el momento en el que era voluntad del testador de que sean llamados. Esto es, al momento de que haya certeza que la condición negativa falló o, en aplicación de lo establecido por el art. 1498, por no haberse verificado el hecho prohibido dentro de los quince años posteriores a la apertura de la sucesión.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia señaló que:

Establecido el carácter condicional de los legados en cuestión [...] resulta indudable la improcedencia de requerir como en el caso, a los legatario de legados instituidos bajo condición suspensiva, antes de que se cumpla la condición, es decir, antes de que les sean deferidas las asignaciones, para que las acepten, pues la ley les prohíbe hacerlo; y a fortiori, es jurídicamente impertinente declarar, conforme se pide en la demanda, que “los demandados han perdido su derecho para aceptar los legados”, como quiera que no se pierde, que no se puede perder, un derecho nonato, uno que no existe mientras no se cumpla la condición suspensiva a que se encuentra sujeto y que bien puede no llegar a existir jamás, si aquella no se cumple.¹⁹⁶

De ahí que, como bien señala el ente supremo de justicia del Ecuador, mientras pende la condición suspensiva, el legatario no puede aceptar ni repudiar la asignación, pues no ha nacido el derecho de opción en el tiempo en que fue voluntad del causante que naciera, es decir, en el momento en que se verifique o falle – si la condición suspensiva es positiva o negativa respectivamente – el hecho futuro e incierto al que el difunto sujetó el nacimiento de dicho derecho. Es por ello que, en virtud de lo establecido por el art. 998 del Código Civil, la delación se produce cuando falla la condición, pues es en ése instante en que fue voluntad del testador que se produjera el llamamiento.

En este punto cabe hacer una aclaración. La hipótesis contemplada dentro del cuarto inciso del art. 998 del Código Civil, establece que, además de lo analizado, el *de cuius* debió haber dispuesto que la asignación pertenezca a otra persona mientras pende la condición; esto es, que asigne la herencia o legado en propiedad fiduciaria a un sujeto distinto de aquel al que establece como beneficiario de la misma asignación bajo condición

¹⁹⁵ Guillermo Ospina Fernández. *Régimen General de las Obligaciones*. Óp. cit., p. 222.

¹⁹⁶ Corte Suprema de Justicia *Caso María Luisa Jaramillo vs Hermanos Oviedo Cobo*. Sentencia de Tercera Instancia de 24 de marzo de 1986. Gaceta Judicial, año LXXXVI, serie XIV, No. 11, p. 2552.

suspensiva, negativa y potestativa de este último. Por lo tanto, es evidente que el inciso cuarto se refiere a una hipótesis en la que es voluntad del testador que el dominio de los bienes sucesorios de ciertos herederos o legatarios sea limitado por la propiedad fiduciaria, es decir, la que *“lleva el gravamen de pasar a otra persona por el hecho de cumplirse [o fallar] una condición”*.¹⁹⁷

Creemos que para que opere la analizada hipótesis no es necesario que el testador haga expresa su voluntad de que todos o ciertos bienes sucesorios sean deferidos en propiedad fiduciaria a los herederos, pues estos siempre representan *“la persona del causante para sucederle en todos sus derechos y obligaciones transmisibles. Además, [...] están obligados a las cargas testamentarias no impuestas a determinadas personas, esto es aquellas obligaciones que se constituyen por testamento”*.¹⁹⁸ Por lo tanto, independientemente de que el testador haya establecido expresamente de que los bienes sean deferidos en propiedad fiduciaria a los asignatarios universales hasta el día en que falle la condición suspensiva, negativa y potestativa de otro heredero o legatario, los primeros adquirirán la propiedad sujeta a condición resolutoria de dichos bienes, con la obligación de transferirlos a los segundos de fallar el hecho prohibido.

No sucedería lo mismo en el caso de que sea voluntad del testador que una persona determinada sea la propietaria fiduciaria de ciertos bienes sucesorios mientras pende la analizada condición. En ése caso nos encontraríamos frente a un legado en propiedad fiduciaria a ser deferido a un asignatario a título singular, el cual, cabe recalcar, *“sucede al causante en el bien asignado [...] y no tiene más derechos ni cargas que aquellos que expresamente se le confieran o impongan.”*¹⁹⁹ Por lo tanto, en esta hipótesis sí sería necesario que el causante manifieste expresamente su intención de que determinado sujeto adquiera ciertos bienes, con la obligación de transferirlos a otro u otros individuos en el caso de que sea cierto que la condición negativa ha fallado, pues sólo de ese modo, al aceptar el legado también estaría contrayendo la mencionada obligación.

¹⁹⁷ Juan Larrea Holguín. *Derecho Civil del Ecuador. Óp. cit.*, p. 97.

¹⁹⁸ Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil*. p. 30.

¹⁹⁹ *Id.*, p. 32.

En conclusión, dentro de la presente sección hemos analizado los diferentes momentos en que se practica la delación de conformidad con las distintas hipótesis contempladas en el art. 998 del Código Civil, las mismas que se resumen en: a) Si la asignación es pura y simple, la delación se produce inmediatamente después de la apertura de la sucesión, esto es, al momento del fallecimiento del *de cuius*. ; b) Si la asignación incorpora una condición suspensiva, por regla general, la delación se practica al momento de verificarse el hecho futuro e incierto. ; c) Si la asignación incorpora una condición resolutoria, negativa y potestativa del heredero o legatario, el llamamiento tendrá lugar al momento del fallecimiento del causante²⁰⁰. ; d) Si la asignación incorpora una condición suspensiva, negativa y potestativa del asignatario, la delación se practica al momento de que sea cierto que el hecho prohibido no ocurrirá o, a los quince años desde la apertura – de no haberse verificado la condición negativa, esto es, cuando sea cierto que ha fallado-, siempre y cuando el *de cuius* haya asignado en propiedad fiduciaria la herencia o legado a otros asignatarios.²⁰¹

2.3. Efectos de la Delación

Hasta este punto, hemos revisado la definición y los momentos en que el art. 998 del Código Civil, establece que se debe practicar la delación. De ese modo, hemos concluido que dicha institución consiste en un simple llamamiento de la ley para aceptar o repudiar la asignación, el mismo que puede tener lugar incluso quince años después del fallecimiento del causante. Sin embargo, aun no hemos hecho referencia a los efectos de la delación, razón por la cual, a continuación nos disponemos a estudiar a los mismos, con el fin de determinar las consecuencias del analizado llamado, de tal manera que se pueda poner en evidencia qué beneficios trae al asignatario, lo que el legislador estableció como hecho generador del impuesto a las herencias y legados.

De conformidad con nuestro Código Civil, la delación da lugar a una serie de efectos jurídicos, siendo el más relevante para la hipótesis que nos encontramos defendiendo, el

²⁰⁰ Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil*. p. 56.

²⁰¹ *Id.*, p. 57

establecido dentro del art. 1248, esto es, el *derecho de opción* del heredero o legatario para aceptar o repudiar la asignación. De ese modo, como bien señalan los autores Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila:

La delación determina en favor del presunto heredero, una situación jurídica personal, que no le viene del causante, sino que le concede la ley, y que se traduce en la posibilidad de manifestar su voluntad en cuanto a la adquisición: o aceptarla haciéndola suya y constituyéndose en sucesor; o repudiarla, de forma que no continúe en las relaciones del causante y se le excluye como sucesor.²⁰²

Efectivamente, con motivo de la delación se le otorga al heredero o legatario el derecho de opción, en virtud del cual, la ley le atribuye de la facultad para manifestar su voluntad en orden de aceptar o repudiar la asignación. De ahí que, “*la aceptación o la renuncia son un derecho de los llamados a la sucesión, pero también implican una obligación. Interesa al orden jurídico que se establezca la situación del patrimonio hereditario y no permanezca indefinidamente incierta*”²⁰³. Sin que ello implique una imposición al heredero o legatario de las asignaciones del *de cuius*, ya que, nuestro Código ha seguido:

El llamado sistema “romano”, por el cual la sola delación no importa la inmediata adquisición de la herencia, rechazando lo que en doctrina se conoce como “sistema germánico”, que limita la opción sucesoral a la sola facultad de repudiar la asignación, pues la adquisición de la misma se produce con el puro hecho de la delación.²⁰⁴

Es así que nuestro ordenamiento jurídico sucesoral sigue al mencionado sistema romano, esto es, a aquel en virtud del cual “*todo asignatario puede aceptar o repudiar libremente su asignación, sin que exista imposición alguna*”.²⁰⁵ Diferente es el sistema germano, en donde se requiere de un *heredero necesario* que esté “*obligado inexcusablemente a aceptar la herencia, por más que dicha aceptación genere los más graves problemas y conflictos*”.²⁰⁶ De ese modo, a diferencia de nuestro sistema, el germano no contiene la institución de la *herencia yacente* contemplada en el art. 1263 del Código Civil, pues nunca habrá la posibilidad de que haya “*herencia que no haya sido*

²⁰² Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 174.

²⁰³ Juan Larrea Holguín. *Derecho Civil del Ecuador. Óp. cit.*, p. 113.

²⁰⁴ Ramón Domínguez Benavente & Ramón Domínguez Águila. *Óp. cit.*, p. 175.

²⁰⁵ Guillermo Bossano. *Manual de Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 136.

²⁰⁶ *Ibíd.*

*aceptada*²⁰⁷ y que demande del nombramiento de un curador para “*sostener la personalidad jurídica del difunto*”²⁰⁸, ya que, la asignación siempre tiene un responsable al que se le impone la continuidad de las relaciones del *de cuius* desde el momento mismo de la delación; es por ello que se dice que en este sistema, la adquisición de la herencia se produce como una consecuencia del mencionado llamamiento.

Lo dicho no es procedente de acuerdo a lo regulado por nuestro Código Civil (sistema romano), pues, por la delación, “*el asignatario adquiere el derecho a aceptar o repudiar la asignación que se le ofrece*”.²⁰⁹ Aceptación o repudiación que, como lo veremos posteriormente, no tiene un plazo para ser manifestada; consecuencia de lo cual, puede ocurrir que el patrimonio hereditario se quede sin responsable por un tiempo indeterminado. Esto en nuestro sistema demanda la aplicación de lo establecido por el art. 1263, es decir, la herencia yacente, con el fin de que el patrimonio del causante no quede sin un responsable de las relaciones que en vida tuvo el *de cuius*. Todo lo cual nos permite concluir que, en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, como efecto de la delación, no se adquiere más que el derecho del asignatario para aceptar o repudiar la herencia o legado (derecho de opción). “*De ahí resulta que si el asignatario fallece antes del ejercicio de la opción; antes de usar el derecho de opción, no transmite la asignación misma, sino el derecho a optar, que es lo único que ha ingresado a su patrimonio*”²¹⁰ lo cual encuentra fundamento en lo establecido por el art. 999 del Código Civil.²¹¹

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia ha señalado que:

[...] El demandado no ha justificado ni pretendido justificar que uno o alguno de ellos hayan aceptado la herencia que es requisito indispensable para que el heredero designado adquiriera el título de heredero y se sustituya en los derechos y obligaciones del *de cuius*, como indican múltiples disposiciones del Código Civil, tales como el Art. 1025 [hoy art. 998] que define la delación de la herencia como el llamamiento de la ley a aceptarla o repudiarla; el Art. 1026 [hoy art. 999] que, en caso de fallecimiento del heredero designado, antes de haber aceptado o repudiado la herencia, transmite a su heredero no la herencia, sino el derecho de aceptarla o repudiarla [...] Así, pues la

²⁰⁷ Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil*. p. 32.

²⁰⁸ *Id.*, p. 32.

²⁰⁹ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio*. *Óp. cit.*, p. 174.

²¹⁰ *Ibid.*

²¹¹ Sobre la transmisión del derecho de opción, *vid.* Código Civil. *Óp. cit.*, Art. 999.

calidad de heredero que encarna la sustitución del de *cujus*, en todos sus derechos y obligaciones transmisibles como prescribe el Art. 1154 del Código Civil, no se obtiene con la simple asignación del testador, *sino con la aceptación que debe hacer el designado*, sin la cual ni está obligado al cumplimiento de las obligaciones ni está capacitado para el ejercicio de los derechos [...].²¹²

Por su parte, Alejandro Ponce Carbo, sobre el derecho de transmisión, manifiesta:

El derecho de transmisión se funda, precisamente, en la facultad que en vida tuvo quien no aceptó ni repudió una asignación, para transmitir a sus herederos el derecho de hacerlo. El asignatario que fallece sin haberse pronunciado sobre una asignación que se le defirió, transmite, en su patrimonio, dicho derecho a sus herederos.²¹³

De ahí que, con fundamento en el derecho de transmisión contemplado por el art. 999 del Código Civil, podemos concluir, sin lugar a dudas, que en virtud de nuestro sistema “*la delación no atribuye por sí sola la calidad de heredero o legatario*”²¹⁴, sino que como consecuencia de ella se desprende, además de otros efectos no relevantes a nuestra hipótesis, el *derecho de opción* para que el asignatario acepte o repudie la herencia o legado, cuyo ejercicio permitirá establecer las verdaderas consecuencias jurídicas que se verificarán en el heredero o legatario en virtud del proceso sucesorio, esto es, si se beneficiará de la asignación y por ello se constituirá en heredero o legatario o, por el contrario, nada tendrá que ver con la misma.

Es importante mencionar que el Código Civil recoge otros efectos de la delación, sin embargo, no los analizaremos puesto que no tienen ninguna trascendencia ni contradicción a efectos de la hipótesis que nos encontramos desarrollando. Es por ello que a continuación nos disponemos a analizar a las dos vertientes del derecho de opción, es decir, a la aceptación y repudiación de las asignaciones; las mismas que, en el sistema regulado por nuestro Código Civil, nos permiten determinar quiénes se beneficiarán de la herencia o legado dejada por el *de cuius*, ergo, quiénes podrán experimentar un acrecimiento en sus respectivos patrimonios.

²¹² Corte Suprema de Justicia. *Caso Augusto Velasco Montesdeoca vs Gustavo Zúñiga*. Sentencia de Tercera Instancia de 18 de diciembre de 1969. Gaceta Judicial, año LXXIV, serie XI, No. 7, p. 994.

²¹³ Alejandro Ponce Carbo. *Notas de Cátedra de Derecho Civil: Libro III*. Quito: Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Guayaquil, 1987-1988, p. 50.

²¹⁴ Ramón Domínguez Benavente & Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 174

2.3.1. Aceptación de la Herencia o Legado

De conformidad con lo contemplado por el art. 1248 del Código Civil, todo asignatario puede aceptar o repudiar libremente una asignación, exceptuándose las personas que no tuvieren la libre administración de sus bienes, quienes deben ejercer el derecho de opción a través de sus representantes legales. Al respecto, Manuel Somarriva Undurraga señala que:

[...] A fin de que la institución de heredero o legatario de una persona produzca efectos jurídicos, es necesario que el asignatario se pronuncie aceptando la asignación. Y la ley exige este pronunciamiento por [...] que la calidad de heredero impone sobre el asignatario una responsabilidad y para que el heredero la tome sobre sí se requiere el consentimiento suyo.²¹⁵

Es así que, como mencionamos anteriormente, nuestro sistema optó por permitir al heredero que manifieste libremente su voluntad para que se consolide en él la responsabilidad que se deriva del patrimonio hereditario. Es por ello que, de conformidad con el Código Civil, “*la adquisición misma de la asignación, requiere de la aceptación*”²¹⁶; ergo, no puede existir acrecimiento patrimonial alguno en el heredero o legatario sin que antes hayan manifestado libre y voluntariamente su aceptación en orden a adquirir los bienes sucesorios. Se evidencia así el error cometido por el legislador en el establecimiento de la delación como el hecho generador del impuesto a las herencias y legados, pues de dicho llamado no se adquiere más que el derecho de opción, el mismo que no manifiesta la capacidad contributiva que dicho tributo pretende gravar. En consecuencia, no puede ser considerado como el fenómeno de contenido económico que evidencia el objeto del impuesto. Es por ello que creemos que el legislador parece haber confundido nuestro sistema sucesorio (romano) con el germano, en el cual, como mencionamos anteriormente, la delación sí da lugar a la adquisición de la herencia o legado, pues no existe el derecho de opción al que nos referimos en la sección anterior, ya que, la asignación se le impone al heredero o legatario desde el momento mismo de la delación.

En ese orden de ideas, es necesario mencionar que nuestro ordenamiento jurídico no ha recogido una definición de aceptación a efectos sucesorios, sino que se ha dedicado a

²¹⁵ Manuel Somarriva Undurraga. Versión de René Abeliuk. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 475.

²¹⁶ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 174

regularla, razón por la cual, queremos referirnos a algunas criterios que ha expuesto la doctrina sobre el particular. Así encontramos a Eduardo Carrión Eguiguren, quien en su Compendio de Derecho Sucesorio, señala que la aceptación: “*consiste en que el asignatario manifieste libremente, mediante declaración expresa o por un hecho de igual significación que su voluntad es ser asignatario del de cujus*”.²¹⁷ Guillermo Bossano por su parte, define a la aceptación como “*el acto por el cual el heredero o legatario de modo voluntario y libre conviene en incorporar a su patrimonio aquello que constituye materia de la asignación*.”²¹⁸ Finalmente, Héctor Orbe define a la aceptación como “*el acto por el cual el sucesor expresa con libertad su querer de incorporar al patrimonio los bienes del difunto*.”²¹⁹

De las definiciones expuestas podemos concluir que, el asignatario, en virtud de la aceptación, manifiesta su conformidad con adquirir los derechos y contraer las obligaciones contenidas en la universalidad hereditaria, para beneficiarse de los derechos y responder por las obligaciones del causante frente a terceros. Es así que, en virtud de éste acto, se constituye propiamente en heredero o legatario del de cujus, con todos los efectos que esta calidad conlleva. De ahí que, como bien ha interpretado la Corte Suprema de Justicia: “*La aceptación de la herencia tácita o expresamente, permite que el asignatario venda, done o transfiera de cualquier modo los bienes sucesivos a que tiene derecho*”²²⁰, pues se constituye en titular del derecho de dominio de los mismos por sucesión por causa de muerte.

Por otro lado, en la doctrina se puede apreciar que no existe uniformidad en cuanto a la naturaleza de la aceptación. De este modo, algunos autores como Alfredo Barros Errázuriz sostienen que la naturaleza del acto jurídico de aceptación corresponde al de un cuasicontrato, señalando que “*es un acto lícito y voluntario del aceptante, sin mediar*

²¹⁷ Eduardo Carrión Eguiguren. *Compendio de Derecho Sucesorio*. Quito: Ediciones de la Pontificia Universidad Católica, 1991, p. 142.

²¹⁸ Guillermo Bossano. *Manual de Derecho Sucesorio*. *Óp. cit.*, p. 136.

²¹⁹ Héctor Orbe. *Derecho de Sucesión*. Tomo III, Quito: Imprenta Editorial, s.f., p. 50.

²²⁰ Corte Suprema de Justicia. Segunda Sala de lo Civil y Mercantil. *Caso Juan Miranda Santos vs María Castro Mayorga*. Sentencia de 10 de febrero de 2005. Gaceta Judicial, año CV, serie XVIII, No. 1, p. 112.

convención ni pacto expreso y que lo obliga a favor de los acreedores hereditarios o testamentarios".²²¹ También argumentan su posición señalando que el art. 1453 del Código Civil así lo establece. No obstante, no estamos de acuerdo con dicha afirmación, ya que, como bien señala Somarriva, "lo que pasa es que la ley equipara sus efectos a los de éste [cuasicontrato], pues la aceptación de la herencia o legado es un acto voluntario del heredero o legatario, en que éste toma sobre sí la responsabilidad que significa la herencia o legado".²²² En consecuencia, creemos que la naturaleza de la aceptación de una asignación, corresponde a la *declaración unilateral de voluntad* como fuente de las obligaciones y derechos que se derivan del patrimonio hereditario, ya que, como señala Somarriva:

[...] La propia letra del precepto [art. 1453 del Código Civil] confirma esta aseveración, pues, tras mencionar la aceptación de la herencia o legado agrega: "y en todos los cuasicontratos". Si considerara a la aceptación de la herencia como un cuasicontrato no hubiera tenido para qué mencionarla expresamente o hubiera dicho "y en todos los demás cuasicontratos".²²³

De ahí que, estableciéndose en la propia ley que la naturaleza de la aceptación como fuente para adquirir derechos y contraer obligaciones, corresponde a la *declaración unilateral de voluntad*, no se ve motivo para señalar que es un cuasicontrato. Creemos que es similar a la oferta en firme regulada por el Código de Comercio, ya que, es un acto jurídico unilateral en orden a aceptar la herencia o legado del *de cuius*, con los respectivos derechos y responsabilidades que se incorporan en la misma. Esto a diferencia de los cuasicontratos, que son aquellos a los que el Código Civil los ha regulado taxativamente dentro del Título XXXII del mismo cuerpo normativo y que sus características se encuentran ahí mismas reguladas.

De conformidad con el art. 1264 del Código Civil, la aceptación de una herencia puede ser expresa o tácita. Es expresa cuando, como se verá más adelante, se toma el título de heredero; y es tácita cuando el heredero ejecuta un acto que supone necesariamente su intención de aceptar.²²⁴ Al respecto, la Corte Suprema de Justicia ha señalado que: "*La*

²²¹ Alfredo Barros Errázuriz. *Curso de Derecho Civil*. Vol. V, Santiago: Editorial Nascimento, 1931, p. 315.

²²² Manuel Somarriva Undurraga. Versión de René Abeliuk. *Derecho Sucesorio*. *Óp. cit.*, p. 475.

²²³ *Id.*, p. 476.

²²⁴ Juan Larrea Holguín. *Derecho Civil del Ecuador*. *Óp. cit.*, pp. 105-115.

aceptación de una herencia, según el art. 1294 del Código Civil, puede ser expresa o tácita. Una y otra forma de aceptación confiere el título o calidad de heredero al llamado a suceder en todos los derechos y obligaciones transmisibles del difunto.”²²⁵ De ahí que podemos concluir que independientemente de la forma en la que se manifieste la aceptación, los efectos serán los mismos.

Sobre la aceptación expresa Guillermo Bossano ha manifestado que:

[La aceptación] es expresa cuando el asignatario deja constancia de que su voluntad es la de hacer suyo el bien materia de la herencia o legado o aquella por la cual el heredero o legatario, mediante declaración de voluntad, manifiesta que asume la responsabilidad de tal y recoge la asignación... se entiende que alguno toma el título de heredero, cuando lo hace en escritura pública o privada, obligándose como tal heredero, o en un acto de trámite judicial.²²⁶

En cambio, según Héctor Orbe, la aceptación es tácita cuando:

El asignatario no ha expresado de viva voz el hecho de la adición de la asignación, pero de los actos idóneos por él realizados se desprende inconfundiblemente, que ha adido la asignación; como cuando hay venta, donación, permuta... del dominio y posesión de las cosas heredadas o legadas.²²⁷

En consecuencia, la aceptación tácita se podrá apreciar a través de ciertos actos, que aunque no son expresos, permiten denotar que es voluntad del asignatario hacerse cargo de la herencia o legado a él asignados, lo cual, causará los mismos efectos que la aceptación expresa, esto es, suceder en todos los derechos y obligaciones transmisibles del *de cuius*.

Por otro lado, de conformidad con lo establecido por el art. 1250 del Código Civil, no se puede aceptar condicionalmente, ni hasta o desde cierto día, pues “*esto sería contrario a los derechos de los acreedores, que no podrían pedir el pago de los créditos vencidos al heredero, en tanto no se cumpla la condición o el plazo*”²²⁸; por lo tanto, el acto jurídico de aceptación debe ser puro y simple, esto es, no sujeto a ninguna de las modalidades mencionadas anteriormente. Así mismo, vale mencionar que según el art. 1249 del Código Civil, no se puede aceptar herencia o legado alguno, sino después que se han deferido. Juan

²²⁵ Corte Suprema de Justicia. *Caso Marco G. Solano vs María Encarnación Collahuazo*. Sentencia de Tercera Instancia de 12 de junio de 1965. Gaceta judicial, año LXIX, serie X. No. 12, p. 3681.

²²⁶ Guillermo Bossano. *Manual de Derecho Sucesorio*. *Óp. cit.*, p. 136.

²²⁷ Héctor Orbe. *Derecho de Sucesión*. *Óp. cit.*, p. 50.

²²⁸ Alejandro, Ponce Carbo. *Notas de Cátedra de Derecho Civil: Libro III*. *Óp. cit.*, p. 50

Larrea Holguín señala que “*la aceptación solamente puede hacerse desde que la asignación se defiere*”²²⁹, esto es, desde el momento en que la ley llama al heredero o legatario para que acepte o repudie la herencia o legado, llamado que, cabe recalcar, podrá practicarse en diferentes momentos como lo analizamos anteriormente.

Finalmente, en virtud de lo establecido por el art. 1270 del Código Civil, se “*permite que el heredero acepte con beneficio de inventario, y así limite su responsabilidad a las capacidades de la sucesión*”.²³⁰ Es decir, con esta clase de aceptación el heredero se obliga a responder por las obligaciones hereditarias hasta el monto del beneficio obtenido por los derechos contenidos en la herencia, y no más allá, como sería en el caso de la aceptación sin beneficio de inventario (aceptación llana), en virtud de la cual, el asignatario se obliga a responder por todas las deudas hereditarias, incluso si éstas superan los derechos adquiridos por la sucesión.

En conclusión, en el sistema regulado por el Código Civil ecuatoriano, la aceptación es el requisito previo e indispensable para que el heredero o legatario adquiera el derecho de dominio de los bienes hereditarios por sucesión por causa de muerte, pues es el hecho jurídico necesario para perfeccionar la adquisición de la herencia o legado. Sin ésta, ningún acrecimiento patrimonial podrán experimentar los asignatarios, pues es solamente a través de su declaración, que los herederos y legatarios se hacen titulares de los derechos que generarán el incremento de sus respectivos patrimonios; incremento que, cabe recalcar, es el objeto del impuesto a las herencias y legados. Es por ello que la aceptación se constituye en el fenómeno de contenido económico de la sucesión por causa de muerte, ya que, pone de manifiesto la capacidad contributiva que dicho impuesto pretende gravar, lo que permite afirmar que es el hecho jurídico que el legislador debió haber considerado al momento de configurar el hecho generador del impuesto a las herencias y legados.

2.3.1.1. Plazo para la aceptación

²²⁹ Juan Larrea Holguín. *Derecho Civil del Ecuador. Óp. cit.*, p. 113.

²³⁰ Eduardo Carrión Eguiguren. *Compendio de Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 146

Ahora bien, en este punto conviene determinar el plazo en que el heredero o legatario puede manifestar libremente su deseo de aceptar la herencia o legado. Como consecuencia de esto, se pondrá en evidencia que de acuerdo a lo establecido por el art. 36 literal d) de la LORTI y su respectivo reglamento, podría suceder que en ciertas ocasiones, aun cuando el asignatario no ha incrementado su patrimonio con motivo de la sucesión por causa de muerte, se verifique el hecho generador del impuesto a las herencias y legados; esto en virtud de que si decimos que solamente a través de la aceptación de la asignación se adquieren los derechos que generan un incremento en el patrimonio del heredero o legatario, no se entiende cómo el legislador estableció que un hecho jurídico previo a la aceptación es el que perfecciona la obligación tributaria de pago del impuesto a las herencias y legados, pues como ha quedado claro, dicho llamamiento no genera acrecimiento patrimonial alguno.

Nuestro Código Civil no ha regulado un plazo en el que el heredero o legatario esté obligado a declarar la aceptación de la herencia o legado. Lo que sí ha hecho es determinar el instante desde el cual puede hacerlo, lo que se constata en lo establecido por su art. 1249, al señalar que no se puede aceptar una asignación, sino después de que ésta ha sido deferida. Al respecto, Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila manifiestan que: *“En lo que respecta a la aceptación, todo lo que se haga antes de la delación no tendrá efecto alguno. La aceptación extemporánea no tiene trascendencia.”*²³¹ Así mismo, Alejandro Ponce Martínez establece que, *“la aceptación de una asignación sólo puede hacérsela después de que ha sido deferida, esto es, bien luego de la muerte o del cumplimiento de la condición suspensiva.”*²³² En consecuencia, y en virtud de lo establecido por nuestro Código Civil, el heredero o legatario está facultado para manifestar el acto jurídico de aceptación en cualquier momento *desde que la herencia o legado a sido deferida*, lo cual a su vez, nos permite concluir que *“no existe un plazo dentro del cual deba decidir”*²³³ el asignatario. Pero se deberá tomar en cuenta el instante en el que se defiere la

²³¹ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 180.

²³² Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil.* p. 71.

²³³ *Ibid.*

herencia o legado, pues desde ese momento en adelante, la ley los faculta para manifestar el acto jurídico que nos encontramos analizando.

Sin perjuicio de lo dicho, concordamos con lo que señala Manuel Somarriva con respecto a la diferenciación que debe hacerse entre heredero y legatario en relación al espacio de tiempo en que se puede ejercer el derecho a aceptar la asignación, pues:

[...] Para determinar hasta cuando puede hacer uso de ese derecho hay que distinguir entre el heredero y legatario. El heredero podrá aceptar o repudiar mientras un tercero no adquiera la herencia por prescripción adquisitiva [...] Respecto del legatario, es necesario distinguir según si éste [el legado] es de especie o cuerpo cierto, o de género.- Como el legatario de especie se hace dueño por el solo fallecimiento del causante del cuerpo cierto legado, no podrá aceptar la asignación cuando prescriba su acción reivindicatoria, ósea [...] cuando un tercero adquiera el bien legado por prescripción adquisitiva.- En cambio, como el legatario de género solo goza de una acción personal en contra de los herederos, su derecho prescribirá con dicha acción [...] Expirado dicho plazo no podrá aceptar la asignación.²³⁴

Efectivamente, en el caso del heredero a título universal, estamos de acuerdo con el autor, pues si bien el Código no ha contemplado un plazo en el que el asignatario esté obligado a aceptar la herencia, el espacio de tiempo en el que se puede ejercitar dicho derecho guarda estrecha relación con la prescripción del derecho real de herencia; esto es, de aquella “*facultad o aptitud de una persona para suceder en el patrimonio del causante o en una cuota de él*”.²³⁵ Facultad que se ejercita o consolida a través de la aceptación de la asignación, pues como lo hemos analizado, sólo a través de la declaración de dicho acto jurídico se sucede efectivamente en el patrimonio del *de cuius* y se adquiere el derecho de dominio sobre los bienes hereditarios.

Es por ello que, en el caso del heredero, el plazo de aceptación se encuentra limitado por la prescripción ordinaria o extraordinaria – de cinco o quince años respectivamente - del derecho real de herencia, pues al prescribir dicho derecho se extingue la facultad del asignatario a título universal de suceder en el patrimonio del causante, ergo, de poder manifestar su voluntad en orden de adquirir los derechos y obligaciones inmersos en la universalidad hereditaria. Al respecto, la Corte Suprema de Justicia ha señalado que:

²³⁴ Manuel Somarriva Undurraga. Versión de René Abeliuk. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, pp. 365-366.

²³⁵ *Id.*, p. 47.

El derecho de herencia se puede adquirir y perder por prescripción, lo cual, dentro del sistema del Código Civil Ecuatoriano está en íntima armonía con lo establecido en el art. 2535 [hoy 2417] [...] Si conforme lo estatuye claramente el art. 2530 [hoy 2412] se adquieren los derechos reales por la prescripción extraordinaria de la misma manera y por las mismas reglas que el dominio, es evidente que estas se aplican también al derecho de herencia que versa sobre la universalidad de bienes.²³⁶

De ahí que, pudiéndose extinguir el derecho real de herencia por la prescripción adquisitiva de los derechos reales, se podría concluir que conjuntamente con él se extinguiría el derecho del heredero para declarar el acto jurídico de aceptación y así suceder en el patrimonio del causante, pues perdida la facultad del asignatario para suceder en la universalidad hereditaria²³⁷, se estaría extinguiendo también el derecho a aceptar la asignación con las consecuencias que de él se producen en nuestro sistema, con lo que se pone de manifiesto la limitación en el tiempo para declarar la aceptación que se produce como consecuencia de la posibilidad de la prescripción del derecho real de herencia.

Por su parte, en lo que respecta al legatario de especie o cuerpo cierto, el espacio de tiempo para el ejercicio del derecho a aceptar la asignación se encuentra limitado por la adquisición de la titularidad del derecho de dominio por la prescripción ordinaria o extraordinaria del “*objeto que está individualmente determinado*”²³⁸, esto es, por la adquisición de la asignación por parte de otro sujeto al haber cumplido con los requisitos y plazos contemplados en el Código Civil para la procedencia de dicho modo de adquirir el dominio de la cosas; requisitos y plazos que tiene relación con la naturaleza mueble o inmueble del objeto y la clase de prescripción a la que se someterá el actor para solicitar a un juez que declare su derecho de dominio originario sobre el objeto que fue asignado a otro sujeto.

Finalmente, en lo que respecta al legatario de género, esto es, a aquel al que el causante le ha asignado un objeto que “*está determinado solo genéricamente, es decir, una especie*

²³⁶ Corte Suprema de Justicia. *Caso Antonio Hidalgo vs Herederos de Juan Manuel Hidalgo*. Sentencia de 16 de diciembre de 1950. Gaceta Judicial VII, No. 11, p. 1295.

²³⁷ Manuel Somarriva Undurraga. Versión de René Abeliuk. *Derecho Sucesorio*. *Óp. cit.*, pp. 365-366.

²³⁸ Alejandro Ponce Carbo. Citado en: Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil*. p. 24.

indeterminada de cierto género”²³⁹, el espacio de tiempo para el ejercicio del derecho a aceptar la asignación se encuentra limitado por la prescripción de su respectiva acción personal en contra de los herederos, esto es, de conformidad con los arts. 2414 y 2415 del Código Civil, por la extinción de la misma al haber transcurrido el lapso de diez años sin que se haya demandado a los asignatarios universales el cumplimiento de la prestación para que el legatario adquiriera el bien asignado por el causante, es decir, por haber transcurrido diez años sin que se haya ejercido la acción que le permitiría exigir el cumplimiento de la disposición testamentaria a los herederos, pues habiéndose extinguido dicha facultad, la aceptación de la asignación no producirá ninguna consecuencia jurídica.

De todo lo dicho podemos concluir que, “*no existe plazo para aceptar... En todo caso se debe [declarar la voluntad del asignatario] antes que un tercero adquiriera el dominio de la asignación por la prescripción.*”²⁴⁰ Sin embargo, cabe recalcar que de conformidad con el art. 1255 del Código Civil, en el evento de demanda para que el asignatario declare si acepta o repudia la herencia o legado, el mismo estará obligado a declarar su voluntad dentro de los cuarenta días subsiguientes a la demanda. En caso de ausencia del demandado o de estar situados los bienes en distintas provincias, o de otro grave motivo, puede el juez prorrogar ese plazo; pero nunca más de un año.

Al respecto es necesario mencionar que el art. 1255 “*se refiere a una demanda que deben intentar los interesados, pero lo cierto es que no se trata de una demanda en el sentido técnico. No da lugar a un juicio, ni hay procedimiento determinado que le siga. Lo que se exige es más bien un requerimiento judicial suficiente para constituir en mora al asignatario*”²⁴¹; requerimiento que modifica la regla general del plazo de aceptación, ya que en ése evento, los llamados a aceptar la asignación disponen de un espacio de tiempo “*de cuarenta días, que es fatal y de días corridos*”.²⁴² Pero esto, como se mencionó anteriormente, “*no impide que el plazo pueda prorrogarse por resolución judicial en caso*

²³⁹ Alejandro Ponce Carbo. Citado en: Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil*. p. 24.

²⁴⁰ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 194.

²⁴¹ *Id.*, 198.

²⁴² Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil*. p. 72.

de motivo grave, y nunca por más de un año.”²⁴³ Es por ello que, en el evento de requerimiento de parte interesada para que el heredero o legatario acepte la asignación, sí existe un plazo dentro del cual el asignatario debe manifestar su voluntad en orden a aceptar la herencia o legado, el mismo que es fatal, esto es, aquel “*que por su solo vencimiento extingue un derecho que no se ha ejercido en o dentro del espacio de tiempo que comprende*”.²⁴⁴ Esto trae como consecuencia la caducidad de la opción analizada. Es por ello que en la presente hipótesis, el heredero o legatario tienen un plazo de cuarenta días hasta un año (dependiendo las circunstancias), desde que la parte interesada presenta el requerimiento para declarar el acto jurídico de aceptación de la herencia o legado, so pena de que opere la caducidad de su derecho.

En conclusión, el heredero o legatario pueden manifestar su voluntad de aceptar la asignación en cualquier momento desde que ésta ha sido deferida, teniendo como limitante la prescripción de los derechos reales y personales que corresponden al heredero, legatario de especie, y de género, respectivamente. Sin embargo, en el evento de requerimiento judicial de parte interesada, el asignatario está obligado a aceptar o repudiar la herencia o legado dentro del plazo fatal de cuarenta días hasta un año [dependiendo las circunstancias], bajo prevención de que caduque su derecho. De ahí que no entendemos cómo se pudo haber establecido a la delación como el hecho generador impuesto a las herencias y legados; menos aun, que la exigibilidad de la obligación tributaria se produzca a los seis meses de verificado dicho llamamiento, pues, como lo hemos analizado, el acrecimiento patrimonial del asignatario se podría verificar muchos años después de que la herencia o legado hayan sido deferidos.

2.3.1.2. Efectos de la Aceptación de una Herencia o Legado

Posterior a todo el análisis que hemos realizado, debemos dedicarnos ahora a determinar los efectos que se producen como consecuencia de la manifestación del acto jurídico de aceptación de una herencia o legado. De ahí que, en términos generales, el

²⁴³ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 199.

²⁴⁴ Arturo Alessandri R., Manuel Somarriva U. y Antonio Vodanovic. *Tratado de Derecho Civil. Óp. cit.*, p. 150.

principal de sus efectos consiste en que “*el patrimonio del heredero se fusiona con el dejado por el de cujus*”.²⁴⁵ Esto se debe a que, “*la aceptación vincula al heredero o legatario con todos los efectos de la calidad de tal*”²⁴⁶; efectos que, en virtud de lo contemplado por el art. 1262 del Código Civil, se retrotraen al momento en que la herencia o legado de especie hayan sido deferidos. No sucede lo mismo frente al legatario de género, pues recordemos que él solamente tiene un derecho personal oponible a los herederos; por lo mismo, dicho asignatario solo adquirirá el derecho de dominio sobre el bien asignado, mediante la entrega de la cosa deferida.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia ha señalado que: “*Representa el heredero a su instituyente y le sucede en sus obligaciones y derechos, por la aceptación de la herencia, desde que se la defiere.*”²⁴⁷ De lo que se desprende que, a criterio del ente supremo de justicia del Ecuador, el heredero adquiere la calidad de tal desde el momento en que acepta la asignación. Sin embargo, de conformidad con lo establecido por el art. 1262 del Código Civil, sus efectos se retrotraen a aquel en que fue deferido, lo que evidentemente se constituye en una ficción que establece nuestro ordenamiento jurídico, con el fin de brindar seguridad a los acreedores del causante.

Juan Larrea Holguín, al comentar los efectos del acto jurídico de aceptación, señala que “*solamente cuando la herencia deferida es aceptada, comienzan los nuevos titulares a poder ejercitar en plenitud cuanto les corresponde*”.²⁴⁸ Esto se debe a que antes de la aceptación, los presuntos herederos y legatarios gozaban de una expectativa, la misma que solamente se constituye en un derecho una vez que se ha aceptado la asignación correspondiente, sin perjuicio de que sus efectos se retrotraigan al momento de la delación por una simple ficción establecida en la ley. Como manifiestan Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila, “*la delación no significa sino llamamiento [...] de forma que sin aceptación no se produce el perfeccionamiento del hecho legal a la*

²⁴⁵ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 199.

²⁴⁶ Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil.* p. 72.

²⁴⁷ Corte Suprema de Justicia. Sentencia de Tercera Instancia de 04 de septiembre de 1912. Gaceta Judicial, año X, serie II, No. 149, p. 1189.

²⁴⁸ Juan Larrea Holguín. *Derecho Civil del Ecuador. Óp. cit.*, p. 128.

sucesión".²⁴⁹ En consecuencia, el principal efecto de la aceptación de una herencia o legado de especie, radica en la adquisición por sucesión por causa de muerte de la respectiva asignación, que en virtud de una ficción legal establecida en la ley, se retrotrae al momento de la delación de las mismas. Cabe recalcar que, lo mismo no sucede con la aceptación del legado de género, pues el legatario, al manifestar el acto jurídico de aceptación, como señalan Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila: *"solo tiene un crédito en contra del obligado a la prestación del legado. No se le llama a cosa particular. Por ello, [...] la aceptación no opera retroactivamente a la delación, y se le mira como legatario desde que acepta y no antes"*.²⁵⁰

Por otro lado, la aceptación llana de la herencia produce la confusión de los patrimonios del causante y del asignatario a título universal. Esto se debe a que, además de lo señalando anteriormente, *"si el heredero es deudor o acreedor del difunto, su crédito activo o pasivo se extingue por confusión, desde el momento de la muerte, ya sea en su totalidad, si se trata de un solo heredero universal, ya en parte si se trata de un heredero de cuota"*²⁵¹, ya que, el patrimonio del heredero acrece o disminuye en virtud de la aceptación de la universalidad hereditaria del *de cuius*. Lo que, cabe recalcar, no opera en el caso de aceptación con beneficio de inventario, pues independientemente del conflicto doctrinario acerca de si procede o no la separación de patrimonios entre el del difunto y el del heredero al acogerse a dicha clase de aceptación, el art. 1282 del Código Civil establece que las deudas y créditos del heredero beneficiario no se confunden con las deudas y créditos de la sucesión. En consecuencia, la confusión no opera en el caso de que el asignatario a título universal acepte con beneficio de inventario.

En conclusión, el principal efecto de la aceptación de una herencia o legado, consiste en que *"la adquisición misma de la asignación, requiere de la aceptación"*.²⁵² Sin

²⁴⁹ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 178.

²⁵⁰ *Id.*, p. 212.

²⁵¹ Alejandro Ponce Carbo. Citado en: Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil*. p. 67.

²⁵² Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 212.

embargo, en virtud de una ficción legal, sus efectos se retrotraen al momento en que la herencia o el legado de especie fueron deferidos. De ahí que solamente a través del acto jurídico de aceptación adquieren la calidad de tales. Por otro lado, la aceptación llana produce la confusión de los patrimonios del causante y del heredero; en consecuencia, extingue las obligaciones que pudo haber contraído éste último con el difunto, pues la universalidad hereditaria o la cuota de la misma, pasan a incrementar o disminuir el patrimonio del asignatario a título universal. Lo mismo no sucede con la aceptación con beneficio de inventario, ya que, en virtud de la prohibición expresa del art. 1282 del Código Civil, los débitos que el asignatario pudo haber contraído a favor del *de cuius*, no se extinguen por la confusión cuando se acepta con beneficio de inventario.

2.3.2. La Repudiación de la Herencia o Legado

Habiéndose determinado la definición, plazo para la declaración y los efectos de la aceptación, debemos ahora estudiar a la repudiación como la otra cara del derecho de opción. Derecho que, como lo mencionamos anteriormente, nace como consecuencia de la delación. Al respecto es necesario mencionar que, el Código Civil ecuatoriano, al igual que para la aceptación, no ha recogido una norma que defina al repudio de una herencia o legado. Dicho Código se ha limitado exclusivamente a establecer que todo asignatario puede repudiar libremente su asignación, con los efectos que a dicho acto corresponden y que se encuentran ahí mismo establecidos.

Como consecuencia de aquello, Héctor Orbe define al repudio de una herencia o legado como “*el rechazo definitivo que el asignatario hace a una asignación por causa de muerte*”.²⁵³ Por su parte, Pablo Rodríguez Grez la define como “*el acto unilateral mediante el cual el asignatario rechaza la calidad de heredero o legatario y con ello las responsabilidades que le corresponderían en tal carácter*”.²⁵⁴ Juan Larrea Holguín señala que “*la repudiación es una declaración de voluntad del llamado a heredar o recibir un legado, que declara que no acepta*”.²⁵⁵ Finalmente, Alejandro Ponce Carbo la define como

²⁵³ Héctor Orbe. *Derecho de Sucesión. Óp. cit.*, p. 54.

²⁵⁴ Pablo Rodríguez Grez. *Instituciones de Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 52.

²⁵⁵ Juan Larrea Holguín. *Derecho Civil del Ecuador. Óp. cit.*, p. 124.

el “acto por el cual una persona declara que rechaza la asignación que se le ha deferido o que, aunque no se le haya deferido, se la ha dejado bajo condición suspensiva”.²⁵⁶

De lo dicho podemos concluir que la repudiación es el acto jurídico mediante el cual, el asignatario rechaza voluntariamente la herencia o legado que se le defiere. Al respecto es necesario mencionar que, la Corte Suprema de Justicia concuerda con nuestro criterio, pues desestimó una demanda propuesta en contra de un asignatario que repudió su asignación al momento de solicitarse al juez la declaración de apertura de la sucesión, señalando que:

Del proceso no consta que se haya procedido como mandan las reglas enunciadas, y si en su oportunidad ningún interesado en la sucesión o demandado pidió se requiera al heredero instituido para que declare si acepta o repudia la herencia, éste quedó en situación de aceptarla o repudiarla en cualquier momento, y la ha repudiado ante el Juez en el mismo acto en que ha pedido declararse abierta la sucesión del causante. Por lo mismo, demandado que ha sido en juicio este heredero se ha seguido el trámite sin legítimo contradictor.²⁵⁷

De lo dicho por la Corte se desprende que, mediante la repudiación el heredero o legatario queda completamente apartado del proceso sucesorio. Es por ello que no está en necesidad de responder por ninguna de las obligaciones incorporadas en la universalidad hereditaria, pues su voluntad ha sido justamente no ser tomado en cuenta para ninguno de los beneficios o perjuicios de que se podría haber hecho acreedor en el caso de aceptar la asignación. De ahí que la Corte considera que, al demandarse a un sujeto que ha repudiado la herencia o legado que se le defiere, se está proponiendo una acción en contra de un ilegítimo contradictor, esto es, en contra de una persona ajena a la proceso sucesorio, en consecuencia, que no está obligado por la ley a contradecir la demanda oponible a un verdadero heredero, pues es frente a este último que “la ley permite que el Juez declare, en su esencia de mérito, si existe o no la relación jurídica sustancial objeto de la demanda, sentencia que los obliga y produce cosa juzgada sustancial”.²⁵⁸ De ahí que no cabe duda

²⁵⁶ Alejandro Ponce Carbo. Citado en: Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil*. p. 69.

²⁵⁷ Corte Suprema de Justicia. Tercera Sala de lo Civil y Mercantil. Causa No. 95-99, de 18 de mayo de 2006. Registro Oficial No. 435 de 11 de enero de 2007.

²⁵⁸ Corte Suprema de Justicia. Segunda Sala de lo Civil y Mercantil. *Caso María Jaqueline Ayala Portilla vs Carlos Emilio Pizán Huera*. Sentencia de 08 de mayo de 2007. Gaceta Judicial, año CVIII, serie XVIII, No. 3, p. 864.

que la repudiación es un acto voluntario que desvincula completamente al asignatario del proceso sucesorio, en consecuencia, de la herencia o legado que se le defiere.

Finalmente, queremos concluir la presente sección señalando que, si el asignatario adquiriría los derechos y obligaciones desde el momento de la apertura de la sucesión o de la delación como parece creer el legislador, la repudiación debería haber sido recogida entre los modos de extinguir las obligaciones, pues con el acto jurídico analizado se estarían extinguendo los derechos y obligaciones que ya adquirió el asignatario desde la muerte o el deferimiento de la herencia o legado; lo cual, evidentemente no sucede, pues con la repudiación no se extingue ningún derecho ni obligación previamente adquirido, sino, solamente, se rechaza una oferta realizada por la ley.

2.3.2.1. Plazo para la Repudiación

A diferencia de lo establecido para la aceptación, el art. 1249 del Código Civil señala que después de la muerte de la persona de cuya sucesión se trata, se podrá repudiar toda asignación, aunque sea condicional y esté pendiente la condición. De lo que se desprende que, inmediatamente después del hecho de la muerte del *de cuius*, el asignatario está facultado para manifestar el acto jurídico de repudiación. Esto se diferencia sustancialmente con la aceptación, pues ésta última, como se mencionó anteriormente, solamente puede tener lugar después de que la herencia o legado ha sido deferido. Al respecto, Juan Larrea Holguín señala que: “*se puede repudiar desde el momento en que se abre la sucesión, aunque no se haya deferido aún por existir una condición suspensiva*”²⁵⁹; afirmación con la que nos encontramos absolutamente de acuerdo, pues recordemos que el momento de la apertura de la sucesión siempre se va a verificar al instante del hecho de la muerte del causante.

Por otro lado, Pablo Rodríguez Grez comenta de manera muy acertada que: “*puede repudiarse desde el fallecimiento del causante, aun tratándose de asignaciones*

²⁵⁹ Juan Larrea Holguín. *Derecho Civil del Ecuador. Óp. cit.*, pp. 124-125.

*condicionales, porque nada impide que se renuncie a las meras expectativas*²⁶⁰; concordamos completamente con el autor, pues como mencionamos anteriormente, antes de la aceptación el asignatario simplemente tiene un derecho de opción que le permite adquirir o desvincularse de la calidad de heredero o legatario. Por lo tanto, simplemente tiene una expectativa que se constituirá en derecho o en nada, a través del ejercicio del derecho de opción que nace con la delación.

El derecho de opción nace con la delación de la herencia o legado. Sin embargo, no dijimos nada con respecto a que, en virtud del segundo inciso del art. 1249 del Código Civil, el *derecho a repudiar* una asignación se origina con la apertura de la sucesión. Al respecto cabe mencionar que ambos derechos son distintos, pues el primero faculta al heredero o legatario a aceptar o repudiar la asignación, mientras el segundo, sólo le otorga la facultad para repudiarla. Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila en su Tratado de Derecho Sucesorio, sobre lo mencionado señalan que: “*Por la delación, sin otro requisito, se adquiere el derecho a optar; y, por la apertura de la sucesión, el derecho a repudiar*”²⁶¹. Es por ello que la repudiación puede manifestarse desde la apertura de la sucesión, mientras que la aceptación solamente desde que la asignación ha sido deferida. Al respecto, Manuel Somarriva explica que:

Hay, pues, una marcada diferencia al respecto entre la aceptación y la repudiación de las asignaciones. Esta última puede siempre hacerse una vez fallecido el causante, aun cuando la asignación no haya sido deferida por no haber nacido aún el derecho sujeto a condición suspensiva.²⁶²

El derecho sujeto a condición suspensiva a que se refiere Somarriva, es el derecho de dominio de la herencia o legado, pues el mismo, al momento de la delación de la asignación, está sujeto a la condición suspensiva de la aceptación de la misma, ya que, mientras pende la condición, existe solamente una mera expectativa de adquirir la universalidad hereditaria o legado asignado. Es por ello que, como manifiesta Somarriva, la

²⁶⁰ Pablo Rodríguez Grez. *Instituciones de Derecho Sucesorio*. Óp. cit., p. 53.

²⁶¹ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio*. Óp. cit., p. 182.

²⁶² Manuel Somarriva Undurraga. Versión de René Abeliuk. *Derecho Sucesorio*. Óp. cit., p. 477.

repudiación de la herencia o legado puede hacerse desde la apertura de la sucesión, esto es, desde la muerte del causante, pues ningún sentido tendría limitar la posibilidad de rechazar una mera expectativa de derecho. Por otro lado, al igual que en la aceptación, no existe un plazo dentro del cual el heredero o legatario deba repudiar la asignación, sin embargo, en el evento de requerimiento de parte interesada, el posible heredero o legatario tiene cuarenta días hasta un año (dependiendo las circunstancias) para repudiar la asignación, pues caso contrario, se entenderá su silencio, en virtud de lo establecido por el art. 1256 del Código Civil, como repudiación de la misma.

En conclusión, no existe un plazo dentro del cual el heredero o legatario esté obligado a repudiar una asignación, sin embargo, se debe tomar en cuenta que la repudiación puede ser manifestada desde el momento de la muerte del *de cuius*, pues es en ése instante en el que nace el derecho del heredero o legatario a rechazar una asignación. No obstante, es necesario mencionar también que, en caso de requerimiento de parte interesada, la repudiación deberá ser manifestada dentro del plazo de cuarenta días prorrogables a un año, dependiendo las circunstancias, pues el silencio del asignatario dentro de dicho espacio de tiempo se entiende por repudio de la asignación. Al respecto, cabe recalcar que la LORTI no se ha referido sobre la posibilidad del repudio de una herencia o legado, sin embargo, en virtud de lo establecido por el art. 14 del Código Tributario, podríamos concluir que todo lo que hemos analizado es procedente en esta materia como consecuencia de la supletoriedad del Código Civil a efectos del impuesto a las herencias y legados.

2.3.2.2. Efectos de la Repudiación de una Herencia o Legado

Habiéndose revisado la definición y momento en que puede declararse la repudiación, queremos terminar con el presente capítulo analizando los efectos más relevantes que se producen como consecuencia de la manifestación de dicho acto jurídico. Al respecto es necesario señalar que, el principal efecto de la repudiación radica en la desvinculación del asignatario del proceso sucesorio, *“sin que pueda considerarse, para efecto alguno, que*

haya tenido participación en la asignación jamás".²⁶³ Cabe recalcar que, por disposición del art. 1262 del Código Civil, la desvinculación se retrotrae al momento en que la herencia o legado fue deferido. Es por ello que el art. 737 del mismo cuerpo normativo establece que el que válidamente repudia una herencia se entiende no haberla poseído jamás, lo cual es una ficción legal que se fundamenta en el hecho de que el presunto heredero o legatario solamente tenía una expectativa de adquirir la asignación, más no el derecho de dominio de la misma.

Además de dicho efecto podemos citar los siguientes efectos:

La persona a quien pasa la asignación repudiada es la sucesora directa del *de cuius*. No hay transmisión del que ha renunciado al que, en definitiva, recoge la asignación. Esta queda deferida, por tanto, a los que la aceptan, como si hubieran sido llamados directamente y desde el primer momento [...]; c) el renunciante, considerado extraño a la sucesión, no colacionará las donaciones que haya podido recibir en vida del causante [...]; d) entrará a actuar si procede el derecho de representación; e) si el renunciante era coasignatario, se producirá el derecho de acrecer; y f) si el renunciante tenía sustituto, entra éste a remplazar al renunciante, como sucesor del *de cuius*.²⁶⁴

En consecuencia, el acto jurídico de repudiación, además de producir otros efectos, desvincula del proceso sucesorio a las personas que fueron llamadas a aceptar o repudiar la asignación, ergo, el asignatario, mediante el rechazo de la herencia o legado, elimina la posibilidad de incrementar su patrimonio con lo que el causante o la ley le han asignado, incremento que, cabe recalcar, es el objeto del impuesto a las herencias y legados. De ahí que no entendemos porqué el legislador no reguló nada en cuanto a los efectos del repudio sobre el tributo in comento, menos aún, porqué dispuso que la exigibilidad de la obligación tributaria se produce a los seis meses de la delación; pues, considerando que no hay plazo dentro del cual el asignatario esté obligado a aceptar o repudiar la asignación, podría suceder que los efectos del rechazo de la herencia o legado se produzcan muchos años después del instante en el que el difunto falleció y aun así, el asignatario haya contraído la obligación de pagar el impuesto, pues la norma utiliza como referencia de la exigibilidad a la delación y no a la aceptación de la asignación.

²⁶³ Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil*. p. 69.

²⁶⁴ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio*. *Óp. cit.*, pp. 210-211.

Con el fin de cerrar el presente capítulo, queremos mencionar que a lo largo del mismo, hemos analizado a los tres hechos jurídicos que conforman el proceso sucesorio, es decir, a la apertura de la sucesión, a la delación y a la aceptación y repudiación de la asignación. Vimos que el LORTI, no ha modificado sus definiciones ni efectos en materia tributaria, razón por la cual, es procedente interpretar las disposiciones contenidas en el art. 36 literal d) de dicho cuerpo normativo, de conformidad con lo regulado por el Código Civil. Es así que intentamos poner de manifiesto algunas de las incoherencias que se manifiestan en el impuesto a las herencias y legados vigente en nuestro país; especialmente, en la contradicción entre el hecho generador de dicho tributo con la capacidad contributiva que el impuesto pretende gravar. Es por ello que el siguiente capítulo se lo dedicará a analizar al hecho jurídico que creemos coherente con el objeto del impuesto a las herencias y legados, y como consecuencia de ello, veremos los efectos que se producirían de una posible reforma en el hecho generador de dicho tributo.

Capítulo III

Ex aequo et bono

Propuesta de reforma al art. 36 literal d) de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

Hasta este punto se ha puesto de manifiesto los profundos errores contenidos en el art. 36 literal d) de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y, especialmente, a aquel que se produce como consecuencia de que se haya determinado a la *delación* como *hecho generador* del impuesto a las herencias y legados, pues, como ha quedado claro en el capítulo anterior, “*en nuestro derecho codificado la herencia se adquiere por la aceptación*”²⁶⁵ y no por un simple llamamiento que ninguna significación económica trae para efectos tributario, menos aún, para ser considerado como el hecho previsto por la ley para dar lugar al índice de riqueza – capacidad contributiva - que constituye el objeto del tributo.

La falta de técnica con la que el legislador estableció el hecho generador del impuesto a las herencias y legados, es de tanta trascendencia, que muy fácilmente se podrían generar actos confiscatorios por parte de la Administración Tributaria, esto se debe a que, de la forma en el que se encuentra regulado dicho tributo en nuestro ordenamiento jurídico, la Administración Pública estaría facultada para cobrar coactivamente una obligación tributaria cuyo objeto no se ha verificado, pues como mencionamos en los capítulos anteriores, en nuestro sistema sucesorio el acrecimiento patrimonial del heredero o legatario solamente se experimenta una vez que se ha aceptado la asignación; aceptación que no tiene un plazo para ser manifestada, en consecuencia, que puede ser declarada después que la Administración Tributaria haya iniciado acciones coactivas en contra de un contribuyente que ha adquirido únicamente un derecho a aceptar o repudiar la asignación. Derecho que, salvo el evento de requerimiento judicial, puede ser ejercitado en el tiempo en el que asignatario crea conveniente.

²⁶⁵ Alfonso Castro Sáenz. *Herencia y Mundo Antiguo: Estudio de Derecho sucesorio romano. Óp. cit.*, p. 314.

De ahí que el fisco, en virtud de su potestad de imperio, se podría hacer cobrar un crédito tributario²⁶⁶ mediante actos que se encuentran en completa contradicción con los mandatos constitucionales, esto es, en contradicción que la prohibición de la ejecución de actos confiscatorios. Es por ello que el presente capítulo lo dedicaremos a determinar el modo correcto en el que el legislador debería haber establecido al impuesto a las herencias y legados, de tal manera que éste sea armónico con nuestro sistema sucesoral, en consecuencia, con el ordenamiento jurídico ecuatoriano. Para ello, nos dedicaremos a analizar al fenómeno de contenido económico que el desarrollo del presente documento ha permitido concluir que es aquel que efectivamente revela la capacidad contributiva que el impuesto pretende gravar, esto es, el acrecimiento patrimonial del heredero o legatario con motivo de la sucesión por causa de muerte.

3.1. La Aceptación como Hecho Generador del Impuesto a las Herencias y Legados

Antes de dar inicio con el análisis del fenómeno de contenido económico que revela efectivamente la capacidad contributiva que el impuesto a las herencias y legados grava, es necesario empezar por señalar la inmediata necesidad de incorporar en la ley a todos los elementos del tributo establecidos por el art. 4 del Código Tributario, pues nuestro sistema exige “*extender el principio de legalidad tributaria a todos los elementos esenciales de la obligación*”.²⁶⁷ Es por ello que, como consecuencia del análisis que hemos realizado a lo largo del presente documento, nos permitimos sugerir el establecimiento en la ley de las siguientes normas:

Art. 36 literal d).- Son objeto del impuesto a las herencias y legados los acrecimientos patrimoniales de personas naturales y jurídicas en virtud de la sucesión por causa de muerte.

²⁶⁶ Rosana Morales. *La Prescripción Tributaria, Estudio Comparativo entre Ecuador y los Países Andinos*. *Óp. cit.*, p. 18.

²⁶⁷ Enrique Evans de la Cuadra y Eugenio Evans Espiñeira. *Los tributos ante la Constitución*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1997, p. 70.

El impuesto grava el acrecimiento patrimonial del heredero o legatario por derechos situados en el Ecuador.

Art. 36 literal d.1).- Son sujetos pasivos del impuesto, los herederos y legatarios que obtengan un acrecimiento patrimonial por la sucesión por causa de muerte.

Art. 36 literal d.2).- El sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.

Posterior a lo señalado, es el momento indicado para analizar al acto jurídico que creemos técnicamente correcto para constituirse en el hecho generador del impuesto a las herencias y legados, siempre y cuando, el objeto del mismo consista en el acrecimiento patrimonial del asignatario. Sin embargo, antes de mencionar al acto jurídico al que nos referimos, quisiéramos recordar brevemente lo establecido por el art. 16 del Código Tributario, esto es, que el hecho generador de un impuesto debe ser entendido como el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo. De ahí que, al ser éste un hecho, se traduce en “*manifestaciones externas en virtud de las cuales se supone*”²⁶⁸ la ocurrencia de la obligación tributaria contemplada por el art. 15 del mismo cuerpo normativo.

Roberto Tamango explica al hecho generador de un tributo en las siguientes palabras:

[...] Un hecho humano-el negocio jurídico- tiene dos enfoques completamente distintos que no deben ser confundidos. Por una parte, es una manifestación de la autonomía de la voluntad mediante la cual se crean o transmiten derechos, cuyas formas son legisladas por el derecho privado; pero esa misma conducta es una expresión de riqueza, hecho imponible, que el Estado grava con presidencia de los modos y formas con que las partes lo han dotado.²⁶⁹

Estamos de acuerdo con el autor, pues el Estado, mediante el hecho generador de un tributo, busca determinar aquellas conductas, manifestaciones externas, hechos humanos o como se los quiera llamar, que ponen de manifiesto un índice de riqueza que legitima al fisco a imponer un tributo con el fin de que aquellos que se benefician de dicha riqueza,

²⁶⁸ Mario Posada García Peña. *Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros en Colombia*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2008, p. 88.

²⁶⁹ Roberto Tamango. Citado en: *Ibid.*

aporten al gasto público del Estado que, a su vez, busca beneficiar a toda la colectividad.²⁷⁰ Al respecto, la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia recogió el mismo criterio, pues al hacer referencia a los impuestos indirectos señaló que: “*Un impuesto se caracteriza como indirecto al gravar ciertos actos, dentro de los que se abarcan los contratos, como indicadores de la riqueza traducida en capacidad contributiva*”.²⁷¹ Así mismo, la Sala Especializada de lo Fiscal del Órgano Supremo de Justicia del Ecuador, en su sentencia de casación de 12 de septiembre de 1994, manifestó que existen “*hechos índices o parámetros de diversa naturaleza, ... indicadores de la capacidad de pago*”²⁷², a los cuales la norma tributaria busca imponer un tributo para así contribuir al gasto público.

De ese modo, como bien señala Juan Rafael Bravo, “*el hecho gravado en Derecho tributario tiene la misma importancia que la tipificación del delito en Derecho penal*”²⁷³, esto se debe a que, desde el instante en que se verifica el presupuesto establecido en la ley para configurar cada tributo, “*se debe registrar la obligación a cargo del sujeto pasivo y tomar en cuenta los demás factores jurídicos relativos a su exigibilidad y a la prescripción de las acciones para su determinación y para su cobro*”²⁷⁴, tomando siempre en consideración, la potestad coactiva que ostenta el Estado para hacerse pagar sus créditos, la misma que lo faculta a utilizar la fuerza en caso de que el contribuyente se niegue a pagar la obligación tributaria.

Es como consecuencia de lo dicho que la correcta determinación del hecho generador de cada tributo es de extrema relevancia, ya que, como manifiesta Smith:

La certidumbre [...], en lo que respecta a los impuestos, es una cuestión de tan extrema importancia que creo, y así parece deducirse de la experiencia de todas las naciones, que un grado

²⁷⁰ Héctor Villegas. *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. Óp. cit.*, p. 67.

²⁷¹ Corte Suprema de Justicia. Sala Constitucional. Causa No. 014-94, de 24 de marzo de 1994. Gaceta Judicial, serie XVI, año XCV, No. 2, p. 531.

²⁷² Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de los Fiscal. Causa No. 15198, de 12 de septiembre de 1994. Gaceta Judicial, serie XVI, año XCV, No. 2, p. 421.

²⁷³ Juan Rafael Bravo. *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario. Óp. cit.*, p. 240.

²⁷⁴ *Ibid.*

muy considerable de desigualdad produce efectos menos dañinos que un grado muy pequeño de inseguridad.²⁷⁵

En tal virtud, el hecho generador del impuesto a las herencias y legados, como de cualquier tributo, debe estar correctamente determinado y armonizado con la capacidad contributiva que se pretende gravar, pues solamente de ese modo se podrá conseguir la certidumbre de que habla el citado autor. Es por ello que, considerando que el objeto del impuesto analizado – de conformidad con el art. 54 del RALORTI y el artículo que se sugirió se incorpore a la ley - es el acrecimiento patrimonial de personas naturales o jurídicas; creo que el índice de riqueza que se presenta en la sucesión por causa de muerte, en consecuencia, que debe constituirse en el hecho generador del impuesto a las herencias y legados, no puede ser otro que el acto jurídico de *aceptación*, pues éste, en nuestro sistema, implica perfeccionamiento de la “*adquisición de la herencia*”²⁷⁶ o legado, ya que, es en ése momento en el que el asignatario, “*de modo libre y voluntario conviene en incorporar a su patrimonio aquello que constituye materia de la asignación*”²⁷⁷, asumiendo “*los derechos y obligaciones que la calidad de heredero o legatario implica*”.²⁷⁸

La delación por su parte, como se analizó anteriormente, consiste simplemente en un llamado que hace la ley para aceptar o repudiar una asignación. “*De ella se desprende a favor del asignatario una oferta para que acepte o repudie, naciendo el derecho de opción, que es lo único que ingresa a su patrimonio, aun sin su consentimiento*”²⁷⁹; derecho que, cabe recalcar, de conformidad con lo establecido por el art. 999 del Código Civil, es el único que se transmite a los asignatario del heredero o legatario que ha fallecido antes de haber declarado si acepta o repudia la asignación que se le defiere, pues como se ha pretendido dejar claro, los bienes sucesorios se adquieren por la aceptación de la herencia o legado, más no por la delación.

²⁷⁵ Adam Smith. Citado en: Héctor Villegas. *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. Óp. cit.*, pp. 524-525.

²⁷⁶ Hernando Carrisoza Pardo. *Las Sucesiones*. Bogotá: Editorial Cultural Voluntad, 1945, p. 48.

²⁷⁷ Guillermo Bossano. *Manual de Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 136.

²⁷⁸ Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil*. p. 69.

²⁷⁹ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 172.

De ahí que, si como consecuencia de la delación el heredero o legatario adquiriría la asignación – como parece creer el legislador tributario - no habría razón para que nuestro sistema sucesoral haya regulado a la aceptación y repudiación. Tampoco tendría sentido que el art. 999 del Código Civil haya establecido que si el presunto heredero o legatario fallece antes de haber aceptado o repudiado la herencia o legado que se le ha deferido, transmite a sus respectivos herederos el derecho de opción de la asignación; pues si ése fuera nuestro sistema, la herencia o legado ingresaría automáticamente al patrimonio del heredero o legatario desde el instante mismo de la práctica de dicho llamado, razón por la cual, no habría motivo para regular actos jurídicos que ninguna trascendencia tendrían en la sucesión *mortis causa*; tampoco habría sido necesario disponer que se haga un llamado a los asignatarios para aceptar o repudiar la asignación – delación -, pues los bienes sucesorios ingresarían al patrimonio del heredero o legatario independientemente de la voluntad de éste. Es consecuencia de todo lo dicho que no se entiende cuál fue el fundamento del legislador tributario para haber determinado que la delación era el fenómeno de contenido económico que manifestaba el acrecimiento patrimonial del asignatario con motivo de la sucesión por causa de muerte.

Por otro lado, podría pensarse que la retroactividad de la aceptación al instante de la delación puede influir sobre nuestra posición acerca del hecho que manifiesta la riqueza experimentada por el heredero o legatario dentro del proceso sucesorio, sin embargo, dicha presunción es una mera ficción establecida en la ley únicamente para que el trance en el que se encuentra el patrimonio del *de cuius* desde la apertura de la sucesión hasta la aceptación, no perjudique a los acreedores del causante y, de igual manera, para que el beneficiario de la asignación se haga responsable del patrimonio hereditario con todas las vicisitudes que pudo experimentar mientras se encontraba en calidad de res nullius, esto es, de conformidad con lo contemplado por el art. 1354 del Código Civil, gozar “*de todos los aumentos sobrevenidos a la asignación en el periodo en descubierto, es decir, mientras estuvo sin ser aceptada*”²⁸⁰; así como, gozar del derecho de acrecer “*si durante todo el tiempo en que la asignación no ha sido aceptada, otro coasignatario ha renunciado a la*

²⁸⁰ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 210.

cuota que le correspondía en ella".²⁸¹ De ese modo, el efecto retroactivo de la aceptación contemplado por el art. 1262 del Código Civil, tiene por objeto brindar seguridad jurídica a los acreedores del causante y al beneficiario de la herencia o legado mientras la misma se encontraba yacente.

Como consecuencia de lo dicho se puede concluir que *"la delación no significa sino llamamiento, de forma que sin aceptación no se produce el perfeccionamiento del hecho legal a la sucesión"*²⁸², es por ello que el legislador comete un error al determinar al mencionado llamamiento como el hecho generador del impuesto a las herencias y legados, esto se debe a que como se ha señalado hasta la saciedad, la delación no da lugar al acrecimiento patrimonial del asignatario, sino, únicamente, al derecho de opción para aceptar o repudiar la herencia o legado. Derecho que si bien tiene una significación económica, no quiere decir acrecimiento del patrimonio, sino, solamente, facultad para *aceptar o repudiar* una asignación hecha por la ley o por el testamento.

Es por ello que, dentro del proceso de la sucesión *mortis causa*, el acto jurídico de *aceptación* de una asignación debe ser el hecho que manifiesta la riqueza del heredero o legatario y, por lo tanto, aquel que el fisco debe gravar para hacer exigible el impuesto a las herencias y legados. Esto habida cuenta que con él se perfecciona la adquisición del derecho de dominio de los bienes sucesorios, pues sin éste, nada se adquiere ni se transmite, más que el derecho de opción, lo que pone de manifiesto la contradicción que existe en la actualidad entre el hecho generador del impuesto a las herencias y legados con relación a la capacidad contributiva que el mismo pretende gravar.

Algunos podrían refutar dicha afirmación citando el art. 704 del Código Civil que establece que por la delación se confiere la posesión de la herencia al heredero; sin embargo, se debe tomar en cuenta que la posesión es:

²⁸¹ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 210.

²⁸² *Id.*, p. 178.

[...] Una relación o estado de hecho, que confiere a una persona el poder exclusivo de retener una cosa para ejecutar actos materiales de aprovechamiento, [...] o como consecuencia de un derecho real o personal, o sin derecho alguno.²⁸³

De ese modo, considerando que el patrimonio de una persona está compuesto exclusivamente por derechos y obligaciones y no por hechos materiales como la posesión, no podemos interpretar al art. 704 del Código Civil, en el sentido de que en virtud del mismo se transfiere el dominio de los bienes sucesorios, ya que, en ese caso, se estaría afirmando que el hecho de la posesión y el derecho de dominio son lo mismo; afirmación que carece de fundamento, pues nuestro Código Civil distingue entre posesión y dominio, de ahí que, puede haber dominio y no posesión, como también puede suceder que una persona tenga la calidad de poseedor pero carezca de la titularidad del derecho de dominio del bien que posee.

En conclusión, el hecho que pone de manifiesto la capacidad contributiva del heredero o legatario, en consecuencia, que debe ser gravado por legislador para dar lugar a la exigibilidad del impuesto a las herencias y legados, es el acto jurídico de aceptación de la asignación, ya que, como bien señala José Sevilla Segura:

Tanto en el caso de las donaciones como en el de las herencias el perfeccionamiento de la transmisión requiere de la aceptación por parte del donatario/causahabiente. Incluso en el caso de herencias suele poderse condicionar la aceptación al caso de que el neto patrimonial transmitido resulte positivo (aceptación a beneficio o resultados de inventario). Por consiguiente, tanto en las donaciones como las herencias se habrá de registrar, normalmente, un aumento en el neto patrimonial del sujeto beneficiario que es, justamente lo que pretendemos gravar.²⁸⁴

De ahí que no cabe duda que el legislador está en la necesidad de reformar el hecho generador del impuesto a las herencias y legados, pues en los términos actuales, se evidencia una nefasta contradicción que produce inseguridad jurídica a los contribuyentes. Es por ello que el legislador debe tomar en cuenta lo sugerido, pues siendo el objeto del tributo el acrecimiento patrimonial del heredero o legatario, no existe otro hecho económico en la sucesión por causa de muerte, que no sea la aceptación de la asignación, que permita presumir que se ha verificado el acrecimiento patrimonial del heredero o

²⁸³ Bernardo Lerner. *Enciclopedia Jurídica Omeba*. Tomo XXII, Buenos Aires: Editorial Bibliográfica Argentina S. R. L., 1968, p. 663.

²⁸⁴ José Sevilla Segura. *Manual de política y técnicas tributarias del CIAT*. *Óp. cit.*, p. 394

legatario con motivo de la sucesión por causa de muerte. Es así que a continuación se estudiará a los efectos que se producirían de establecerse a la aceptación como el hecho generador del impuesto a las herencias y legados.

3.1.1. Efectos de la Aceptación como Hecho Generador del Impuesto a las Herencia y Legados

Habiéndose sugerido a la aceptación como un hecho generador coherente con la capacidad contributiva que el impuesto a las herencias y legados pretende gravar, es necesario ahora estudiar los efectos que de dicha reforma se producirían; por lo tanto, a continuación se analizará a las posibles consecuencias que se generarían en caso de que la aceptación de una asignación fuese el hecho generador del comentado tributo. Al respecto, es necesario mencionar que la Doctrina Tributaria ha señalado que el legislador, en la configuración del hecho generador de un tributo, debe tomar en cuenta que éste satisfaga a un elemento objetivo, subjetivo, temporal y espacial.

El elemento objetivo es el *“fenómeno de contenido económico que se convierte en hecho jurídico tributario al tipificarlo la ley fiscal”*.²⁸⁵ El elemento subjetivo por su parte, se traduce en la atribución a un sujeto de la ejecución del hecho generador, el mismo que, como consecuencia de ello, contraerá la obligación tributaria.²⁸⁶ El elemento temporal es aquel mediante el cual *“se determina cuándo se ha completado la realización del hecho imponible y, en consecuencia, cuándo se produce el devengo de la obligación tributaria”*.²⁸⁷ Finalmente, el elemento espacial es aquel que *“indica el lugar de realización del aspecto material del elemento objetivo, siendo el elemento decisivo que permite asignarlo a un determinado ente impositor”*.²⁸⁸ Cabe mencionar que el sistema fiscal ecuatoriano recoge cada uno de dichos elementos, pero no lo hace directamente en la norma específica que configura el hecho generador del tributo, sino que los determina en distintas

²⁸⁵ Antonio Jiménez. *Lecciones de Derecho tributario. Óp. cit.*, p. 262.

²⁸⁶ *Ibid.*

²⁸⁷ José Antonio Fernández Amor. *La imposición sobre la renta*. Barcelona: Editorial Universidad Autónoma de Barcelona, 1999, p. 90.

²⁸⁸ *Id.*, p. 89.

normas, es por ello que se continuará con el análisis de conformidad con la costumbre tributaria de nuestro legislador.

“*Si seguimos la ciencia de las finanzas en la búsqueda de los criterios selectivos que caracterizan las diferentes especies de tributos, encontramos como principio fundamental de los hechos imponibles el de capacidad contributiva o capacidad de pago*”²⁸⁹, dice Dino Jarach; de ahí que, como se mencionó anteriormente, la capacidad contributiva que pretende gravar el impuesto a las herencias y legados consiste en el acrecimiento patrimonial del heredero o legatario como consecuencia del beneficio obtenido por la sucesión *mortis causa*, por lo tanto, para identificar la manifestación de riqueza que se presenta dentro del proceso sucesorio, ergo, que puede ser determinado como el hecho generador del impuesto a las herencias y legados, se ha de buscar la significación económica de cada uno de los hechos que intervienen dentro del proceso sucesoral, esto quiere decir que, el legislador debe identificar “*la valoración económica del hecho*”²⁹⁰ o hechos que pongan de manifiesto la capacidad contributiva de aquel que se constituirá en sujeto pasivo del tributo.

De ahí que, en virtud del análisis que se ha realizado dentro del presente documento, se ha concluido que la *aceptación* de la asignación es el hecho jurídico que se constituye en el de mayor relevancia económica para efectos tributarios, pues mediante él, los asignatarios adquieren “*la calidad de heredero o legatario y contraen las obligaciones que tales títulos traen consigo*”.²⁹¹ Es por ello que en el caso hipotético de que el art. 36 literal d) determinara que el hecho generador del impuesto a las herencias y legados es la *aceptación* de los mismos, el principal efecto consistiría en que se estaría brindando certeza de que el hecho jurídico gravado es aquel que “*produce el perfeccionamiento del hecho legal a la sucesión*”²⁹², en consecuencia, que no habrá lugar a incertidumbre acerca de que el contribuyente que ha aceptado la asignación ha adquirido el derecho de dominio de todos,

²⁸⁹ Dino Jarach. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. *Óp. cit.*, p. 382.

²⁹⁰ Catalina García. *Derecho Tributario*. *Óp. cit.*, p. 182.

²⁹¹ Alejandro Ponce Carbo. Citado en: Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil*. p. 69.

²⁹² Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio*. *Óp. cit.*, p. 178.

una cuota o alguno de los bienes sucesorios, a menos que, mediante sentencia ejecutoriada se haya declarado la nulidad de la misma. Es como consecuencia de esto que la *aceptación* se constituye en el hecho jurídico de mayor relevancia económica para el heredero o legatario- sujeto pasivo del tributo- pues mediante su declaración, los asignatarios libre y voluntariamente aceptan adquirir los derechos y contraer las obligaciones que cada una de dichas calidades conllevan; entre ellas, la obligación tributaria de pago del impuesto a las herencias y legados por haber acrecido su patrimonio como consecuencia de la sucesión.

Lo dicho pone de manifiesto que la aceptación como hecho generador del impuesto a las herencias y legados cumple con el elemento objetivo que debe tomar en cuenta el legislador a la hora de configurar al hecho imponible de un tributo, esto se debe a que, siendo la aceptación el acto jurídico a través del cual se adquiere el derecho de dominio de los bienes del causante por sucesión por causa de muerte, éste se constituye entonces en el fenómeno de contenido económico que manifiesta la capacidad contributiva que el impuesto a las herencias y legados grava, esto es, el acrecimiento patrimonial del asignatario; por lo tanto, no hay duda que el acto jurídico sugerido cumple con el primero de los elementos que debe contener el hecho generador de un tributo, es decir, con el elemento objetivo.

Cabe recalcar que lo mismo no sucede al considerarse a la *delación como hecho generador* del impuesto a las herencias y legados, ya que, como se mencionó anteriormente, a través de dicho llamamiento nace, exclusivamente, “*el derecho de opción, que es lo único que ingresa*”²⁹³ al patrimonio del asignatario. Derecho que, por sus características, no brinda certeza acerca del sujeto que se beneficiará de la herencia o legado, esto se debe a que su titular tiene tanto la facultad para aceptar como para repudiar la asignación que se le ha deferido, poniéndose de manifiesto la incertidumbre que se produce al establecer a la delación como hecho generador del impuesto analizado. Es por ello que ese llamamiento no pone en evidencia la “*aptitud económica de pago público*”²⁹⁴ del asignatario, es decir, la capacidad contributiva del heredero o legatario que, cabe

²⁹³ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 172.

²⁹⁴ Héctor Villegas. *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. Óp. cit.*, p. 197.

recalcar, es lo que se busca gravar con el impuesto; esto se debe a que, siendo la delación un simple llamamiento, no puede ser considerado como un hecho que manifiesta la capacidad de pago asignatario, pues mediante el mismo, no se adquiere ni perfecciona el traspaso del derecho de dominio de los bienes sucesorios a favor del mismo. Lo que a toda vista permite concluir que es un error el haberse considerado a la delación como hecho generador de un impuesto que tiene por objeto gravar el acrecimiento patrimonial del heredero o legatario proveniente de la sucesión mortis causa, pues no es el elemento objetivo que manifiesta la capacidad contributiva que el impuesto grava.

Por otra parte, la *aceptación* como hecho generador del impuesto a las herencias y legados, también es coherente con el elemento subjetivo que debe tomar en cuenta el legislador al configurar el hecho imponible de un tributo, esto se debe a que, permite evidenciar claramente a los sujetos que se beneficiarán de la herencia o legado y, como consecuencia de ello, que experimentarán un posible acrecimiento en sus respectivos patrimonios, pues la aceptación es un acto que “*consiste en que el asignatario manifieste libremente, mediante declaración expresa o por un hecho de igual significación que su voluntad es ser asignatario del de cujus*”²⁹⁵, de lo que se desprende que, en el supuesto de que éste sea el hecho generador del impuesto a las herencias y legados, permitiría atribuir a un sujeto la ejecución del mismo²⁹⁶, como consecuencia de lo cual, se cumpliría perfectamente con el elemento subjetivo del hecho imponible se está analizando, ya que, en el proceso sucesorio no hay ningún otro acto jurídico que permita concluir de mejor manera que el sujeto que lo ejecuta está adquiriendo el derecho de dominio de los bienes sucesorios y, como consecuencia de ello, que está adquiriendo la obligación tributaria de pago del impuesto a las herencias y legados.

Así mismo, la aceptación como hecho generador del analizado tributo, cumpliría con el elemento temporal que el legislador debe tomar en cuenta al configurar el presupuesto de hecho que genera la obligación tributaria, pues considerando que mediante ésta se

²⁹⁵ Eduardo Carrión Eguiguren. *Compendio de Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 142.

²⁹⁶ Antonio Jiménez. *Lecciones de Derecho tributario. Óp. cit.*, p. 262

“*produce el perfeccionamiento del hecho legal a la sucesión*”²⁹⁷, no habría forma de cuestionar lo establecido por el quinto inciso del art. 36 literal d) de la LORTI, relativo a la exigibilidad del impuesto después de los seis meses de practicada la delación; esto se debe a que, a través de su declaración ya se verifica la adquisición de la herencia o legado, por lo tanto, dejaría de existir la probabilidad de que al cabo de los 6 meses contemplados por el mencionado art. 36 literal d) de la LORTI, el sujeto pasivo no haya manifestado su voluntad de aceptar o repudiar la herencia o legado que se le ha deferido, y aun así, causarse y hacerse exigible el tributo.

De ahí que, al establecerse que la aceptación es el hecho generador del impuesto analizado, se estaría extinguiendo también la facultad que tiene la Administración Pública de hacer exigible un tributo aun cuando no se ha verificado su objeto en el sujeto pasivo del mismo, esto es, sin haberse experimentado el acrecimiento patrimonial del heredero o legatario con motivo de la sucesión por causa de muerte, ya que, se debe recordar que “*si no hay requerimiento judicial, el asignatario puede aceptar o repudiar libremente mientras conserve su derecho a la asignación*”²⁹⁸, es decir, mientras no se haya extinguido su derecho por la prescripción; por lo tanto, en las circunstancias actuales, fácilmente puede ocurrir que la obligación tributaria derivada del impuesto a las herencias y legados se haga exigible aun cuando el sujeto pasivo no ha manifestado el acto jurídico de aceptación de la herencia o legado, el mismo que, como mencionamos anteriormente, es el único que perfecciona la adquisición de los bienes sucesorios y que puede dar lugar al acrecimiento patrimonial del asignatario que es el objeto del tributo in comento. De ahí que, al ser la *aceptación el hecho generador del impuesto a las herencias y legados*, se estaría eliminando la incertidumbre y las posibles consecuencias confiscatorias que se pueden derivar de la forma en la que se encuentra establecido el impuesto vigente, pues el elemento temporal del mismo sería completamente armónico con el objeto del tributo.

Cabe recalcar que, la necesidad de establecerse a la aceptación de la asignación como el hecho generador del impuesto a las herencias y legados se agudiza si se toma en cuenta

²⁹⁷ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 178.

²⁹⁸ Manuel Somarriva Undurraga. Versión de René Abeliuk. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 470.

lo establecido por el art. 61 del RALORTI que, contradiciendo la ley, señala que la declaración se debe presentar en el plazo de seis meses contados desde la fecha del fallecimiento del causante, esto es, desde la apertura de la sucesión. Lo cual se constituye en una flagrante violación al principio de jerarquía normativa establecido en el art. 425 de la Carta Fundamental del Ecuador, esto se debe a que, en concordancia con lo que se manifiesta en la Jurisprudencia de Casación de 08 de febrero de 2002, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, dicho principio es aquel “*por el cual las normas de inferior rango o categoría deben mantener perfecta concordancia y armonía con las superiores, señalando además que, en caso de conflicto el juzgador deberá resolver la controversia mediante la aplicación de la norma jerárquicamente superior*”.²⁹⁹

Es por ello que, si consideramos que el art. 36 literal d) de la LORTI establece que el plazo de seis meses para presentarse la declaración inicia desde el momento en que se practica la delación- con las respectivas variables que estudiamos anteriormente-, debemos concluir entonces que lo dispuesto por el art. 61 del RALORTI es violatorio al art. 425 de la Constitución, y en consecuencia, carece de eficacia jurídica por aplicación de lo dispuesto en el art. 424 de la misma Norma Suprema, esto se debe a que, siendo la apertura de la sucesión aquel hecho jurídico “*instantáneo y coincidente con el momento de la muerte*”³⁰⁰ del *de cuius* y que “*inicia el procedimiento que va a señalar quién toma la continuación*”³⁰¹ del patrimonio hereditario, podemos concluir que el plazo para presentar la declaración del impuesto establecido por el art. 61 del RALORTI contradice a aquel se encuentra dispuesto por el quinto inciso del art. 36 literal d) de la LORTI, ya que, dicho reglamento confunde los diferentes momentos en los que se puede producir la delación conforme lo establecido por el art. 998 del Código Civil.

Lo dicho es consecuencia de las complejidades que presenta en el elemento temporal de la delación como supuesto de hecho del impuesto a las herencias y legados, es por ello

²⁹⁹ Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Contencioso Administrativo. Causa No. 029-99, de 08 de febrero de 2002. Gaceta Judicial, año CIII, serie XVII, No. 8, p. 2575.

³⁰⁰ Juan Larrea Holguín. *Derecho Civil del Ecuador. Óp. cit.*, p. 90.

³⁰¹ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 163.

que, si se establece a la *aceptación* como hecho generador de dicho tributo, no habría lugar a las confusiones que se aprecian en el RALORTI, en relación al momento de la apertura de la sucesión y la delación pues el acto jurídico de aceptación de una herencia o legado, debe:

[...] Hacerse pura y simplemente, no pudiendo sujetarla a modalidades de ninguna especie [...] [lo que] se fundamenta en el hecho de que en la aceptación y repudiación de una herencia o legado no sólo existe el interés del asignatario que acepta o repudia, sino también el de otras personas, como los demás asignatarios y los acreedores hereditarios y testamentarios.³⁰²

De ahí que, la *aceptación* como hecho generador del impuesto a las herencias y legados, eliminaría las complejidades del elemento temporal del hecho imponible que se presentan por la confusión de los momentos en que se produce la apertura de la sucesión y la delación, ya que, además de lo mencionado, “*es un acto jurídico unilateral y como tal irrevocable, pues queda perfecto por la sola voluntad del aceptante*”³⁰³; lo que no sucede con la delación, pues como ya lo hemos mencionado hasta la saciedad, dicho llamamiento deja en la incertidumbre el perfeccionamiento de la adquisición de la herencia o legado, ergo, del posible acrecimiento patrimonial del asignatario que se constituye en la capacidad contributiva que se pretende gravar con el impuesto.

Como bien señalan Javier Argente Álvarez et al, en su Guía de Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas: “[...] *El legislador debe tener un cuidado extremo a la hora de definir el hecho imponible de cada tributo, evitando confusiones y detallando con precisión el mismo*”³⁰⁴; es como consecuencia de aquello que creemos que la *aceptación como hecho generador del impuesto a las herencias y legados*, eliminaría todas aquellas incongruencias que se manifiestan con el actual hecho imponible, y que se han analizado a lo largo del presente documento, específicamente, aquel que se produce como consecuencia de que la delación se practique en diversos momento dependiendo de la forma en que el *de cujus* manifestó su voluntad y, de igual manera, que mediante la delación no se perfecciona la adquisición de los bienes sucesorios, esto en virtud de que, dicha adquisición requiere de la

³⁰² Manuel Somarriva Undurraga. Versión de René Abeliuk. *Derecho Sucesorio*. Óp. cit., p. 485.

³⁰³ *Id.*, p. 487.

³⁰⁴ Javier Argente Álvarez, et al. *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. 3ra Ed., Valencia: Edición Fiscal CISS, 2007, p. 73.

aceptación; acto jurídico que, salvo evento de requerimiento judicial, no tiene un plazo fatal para ser manifestado.

Finalmente, la aceptación como hecho generador del impuesto a las herencias y legados también es coherente con el elemento espacial que debe tomar en cuenta el legislador a la hora de configurar el supuesto de hecho del tributo in comento, esto se debe a que, considerando que el impuesto grava el acrecimiento patrimonial de personas naturales o jurídicas derivado de la adquisición por sucesión por causa de muerte de derechos situados en el Ecuador, se puede concluir que la aceptación permitiría determinar cuáles son los sujetos que han generado el acrecimiento patrimonial y, en consecuencia, el lugar a cuya potestad tributaria se encuentran subordinados.

En conclusión, *la aceptación como hecho generador del impuesto a las herencias y legados* cumple con todos los elementos que el legislador debe tomar en cuenta al configurar el hecho imponible de un tributo y, además, es perfectamente armónico y concordante tanto con el Código Civil como con el objeto del mencionado impuesto, esto se debe a que, la aceptación es el hecho jurídico que pone de manifiesto la capacidad contributiva del heredero o legatario, pues mediante la misma se perfecciona la adquisición de la asignación, en consecuencia, se da lugar a la posibilidad de acrecer el patrimonio del heredero o legatario con motivo de la sucesión. Decimos posibilidad porque la adquisición de una asignación no necesariamente implica acrecimiento patrimonial, ya que, como lo hemos analizado, tanto en la herencia como en el legado se pueden incorporar obligaciones que provoquen un decrecimiento patrimonial del asignatario al aceptar la asignación.

3.1.1.1. Momento de Producirse el Incremento Patrimonial del Sujeto Pasivo

Habiéndose determinado los efectos que se generarían de determinarse a la *aceptación* de una asignación como el hecho generador del impuesto a las herencias y legados, se debe ahora considerar si dicha determinación manifiesta el momento en que se produce el acrecimiento patrimonial del asignatario con motivo de la sucesión *mortis causa*, ya que,

como se mencionó anteriormente, el hecho generador de un tributo debe ser determinado de conformidad con aquellos “*hechos índices o parámetros de diversa naturaleza,[...] indicadores de la capacidad de pago*”³⁰⁵ o capacidad contributiva que se constituyen en el objeto de cada tributo. Es por ello que a continuación se analizará el momento en que se produce el acrecimiento patrimonial del sujeto pasivo del impuesto, considerando que la *aceptación* fuera el hecho generador del tributo.

Al respecto cabe mencionar que una vez que se ha manifestado expresa o tácitamente el acto jurídico de aceptación, “*lo que antes era una asignación deferida pasa a ser una asignación adquirida por sucesión por causa de muerte*”³⁰⁶; adquisición que, por aplicación del art. 1262 del Código Civil, se retrotrae al momento en que la herencia o legado fue deferida. Sin embargo, considerando que en virtud de los tributos, los sujetos “*son obligados por la ley a entregar una parte de su patrimonio como contribución al sostenimiento de los gastos públicos*”³⁰⁷, es necesario que las leyes en materia tributaria no se fundamenten en ficciones jurídicas como el efecto retroactivo de la aceptación, ya que, las normas tributarias deben considerar la realidad de los hechos para no caer en el establecimiento de leyes que pueden dar lugar a inseguridad jurídica a los contribuyentes.

Lo dicho encuentra sustento en lo establecido por el segundo inciso del art. 17 del Código Tributario, que establece que: “*Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan [...]*”.³⁰⁸ La *aceptación* como hecho generador del impuesto a las herencias y legados, justamente, atiende a conceptos económicos en el sentido de que mediante ella se perfecciona la adquisición de la herencia o legado, que es la capacidad contributiva que el impuesto pretende gravar. De ese modo, creemos que si se establece a dicho acto jurídico como hecho imponible del tributo, en virtud de la autonomía del Derecho Tributario, no sería aplicable la disposición

³⁰⁵ Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de los Fiscal. Causa No. 15198, de 12 de septiembre de 1994. Gaceta Judicial, serie XVI, año XCV, No. 2, p. 421.

³⁰⁶ Ramón Domínguez Benavente y Ramón Domínguez Águila. *Derecho Sucesorio. Óp. cit.*, p. 212.

³⁰⁷ Diego González. *El Tributo. Óp. cit.*, p. 1.

³⁰⁸ Código Tributario. *Óp. cit.*, Art. 17.

contenida en el art. 1262 del Código Civil; en consecuencia, el momento en que se produciría el acrecimiento patrimonial del sujeto pasivo del impuesto a las herencias y legados, sería aquel en el que se manifieste expresa o tácitamente la aceptación de la asignación, esto se debe a que, es en ése momento en el que efectivamente acrecería el patrimonio del heredero o legatario, pues recordemos que el asignatario también es titular del derecho a repudiar la herencia o legado, cuya manifestación:

[...] Desvincula de la calidad de heredero o legatario, sin que pueda considerarse, para efecto alguno, que haya tenido participación en la asignación jamás. La repudiación, en consecuencia, permite, que otras personas se consideren llamadas [...] a aceptar o repudiar la asignación.³⁰⁹

De ahí que, si solamente a través del acto jurídico de aceptación se puede adquirir la calidad de heredero o legatario con las consecuencias que dichas calidades conllevan, debemos concluir que es el momento de su manifestación el que permite perfeccionar la adquisición de la herencia o legado, en consecuencia, el que debe tomarse en cuenta a efectos del impuesto a las herencias y legados si dicho acto jurídico fuera el hecho generador del tributo.

Sin perjuicio de lo mencionado, como señala Adam Smith, “*el factor de la certidumbre es indudablemente uno de los aspectos no económicos más importantes del sistema fiscal de un país [...] y puede llegar a tener más importancia que cualquiera de las características directamente económicas del sistema en cuestión*”³¹⁰; es por ello que de ser la *aceptación* el hecho generador del impuesto a las herencias y legados, en virtud de la autonomía del Derecho Tributario, el legislador debería considerar incorporar una disposición que elimine el efecto retroactivo de la aceptación para efectos del impuesto *in comento*, lo que brindaría un marco de seguridad jurídica para los contribuyentes y eliminaría la supletoriedad del Código Civil en dicho aspecto.

³⁰⁹ Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil*. p. 69.

³¹⁰ Felipe Romero García. *El Valor Sistema Tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*. Cádiz: Editorial Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz, s.f., p. 330.

Por otro lado, considerando que “*el Estado para satisfacer sus fines necesita de recursos*”³¹¹, debemos ser conscientes que, en materia tributaria, tenemos que eliminar la carencia del plazo que tiene el asignatario para aceptar o repudiar la asignación desde que la misma ha sido deferida. De ahí que creo que el legislador debe incorporar una disposición que obligue a la Administración Pública a interponer el requerimiento judicial de que habla el art. 1255 del Código Civil, con lo que se conseguiría que el heredero o legatario esté sujeto a un plazo fatal para ejercer del derecho de opción que nació con la delación de la asignación. A través de la sugerida disposición, el asignatario estaría sujeto a un plazo fatal de cuarenta días o un año (dependiendo las circunstancias) para aceptar o repudiar la herencia o legado desde el momento en que se le notifica con el requerimiento. De ese modo, como bien señala Manuel Somarriva:

[...] Siendo un plazo fatal, quiere decir que si el asignatario deja pasar los cuarenta días sin decidirse a aceptar o repudiar la asignación, no puede ya pronunciarse al respecto. La ley interpreta el silencio frente al requerimiento de que ha sido objeto [...] que “el asignatario constituido en mora de declarar si acepta o repudia, se entenderá que repudia”.³¹²

Es por ello que, con la sugerida disposición, se eliminaría la posibilidad de que la herencia o legado pueda estar yacente durante un tiempo indeterminado, ya que, el asignatario estaría obligado a manifestar su voluntad dentro de los cuarenta días posteriores al requerimiento judicial, so pena de presumirse su repudio y buscar al siguiente posible beneficiario de acuerdo al orden sucesorio. Cabe recalcar que, aún con la sugerida norma, no se conseguiría completamente que una persona incremente su patrimonio con motivo de la sucesión dentro de un plazo determinado y, como consecuencia de ello, que contraiga la obligación tributaria de pago del impuesto a las herencias y legados con el fin de contribuir a los gastos públicos, pues se debe recordar que todo asignatario tiene derecho a repudiar la asignación; sin embargo, esto es consecuencia de que “*nadie puede adquirir derechos contra su voluntad*”³¹³, razón por la cual, nada puede hacerse al respecto más que limitar la

³¹¹ Alejandro Saldaña. *La Ilegalidad de las Revisiones Fiscales y su Trascendencia en la Defensa Fiscal*. D. F. México: Editorial ISEF, 2004, p. 15.

³¹² Manuel Somarriva Undurraga. Versión de René Abeliuk. *Derecho Sucesorio*. *Óp. cit.*, p. 479.

³¹³ Pablo Rodríguez Grez. *Instituciones de Derecho Sucesorio*. *Óp. cit.*, p. 48.

posibilidades que pueda tener el presunto heredero o legatario a través de la propuesta disposición.

Como consecuencia de todo lo dicho se puede concluir que, el momento en que efectivamente se produce el acrecimiento patrimonial del heredero o legatario es el instante en que se perfecciona la adquisición de los bienes sucesorios por sucesión por causa de muerte, esto es, el instante en que se manifiesta el acto jurídico de aceptación de la asignación. De ahí que, con el fin de brindar certeza a los sujetos que adquirirán la obligación tributaria de pago del impuesto a las herencias y legados, no se debe considerar el efecto retroactivo de la aceptación y repudiación contemplado por el art. 1262 del Código Civil; es por ello que, en virtud de la autonomía científica de que goza esta rama del ordenamiento jurídico, a continuación me permito sugerir las disposiciones que se desprenden del análisis que se ha realizado:

Art. 36 literal d.3).- El hecho generador del impuesto a las herencias y legados se verifica en el instante de la manifestación expresa o tácita de la aceptación de la herencia o legado; momento en el cual, se hace exigible la obligación tributaria del sujeto pasivo del impuesto, que tendrá un plazo de 6 meses para presentar la declaración correspondiente.

Art. 36 literal d.4).- Inmediatamente después de practicada la delación, el Servicio de Rentas Internas deberá interponer un requerimiento judicial con el fin de que se verifique el hecho generador del impuesto.

En el caso de que los presuntos herederos o legatarios no manifiesten su voluntad en el plazo establecido por el art. 1255 del Código Civil, el Servicio de Renta Internas deberá interponer, inmediatamente, el requerimiento judicial en contra de los sujetos que se encuentren en el siguiente orden de sucesión hasta constatar que se haya verificado el hecho generador del impuesto.

3.1.1.2. Exigibilidad del Impuesto a las Herencias y Legados

Habiéndose determinado el efecto temporal que se produciría de establecerse a la aceptación como hecho generador del impuesto a las herencias y legados, es necesario ahora referirse al efecto que tendría el mismo en cuanto a la exigibilidad de la obligación tributaria, pues se debe recordar que en la actualidad existe un grave error en cuanto a este tema. Como lo mencionamos en su oportunidad, el art. 19 del Código Tributario establece que “*la obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto*”.³¹⁴ El mismo artículo agrega que a falta de norma expresa sobre la exigibilidad de la obligación se atenderá a las reglas ahí establecidas y que han sido recogidas por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, en su sentencia de casación de 07 de febrero de 2007, la cual señaló que:

[...] Como criterio general la obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale. Supletoriamente, [...] cuando la Ley no señale una fecha de exigibilidad, esta se produce en los tributos sujetos a declaración por el contribuyente o responsable desde el vencimiento del plazo que se tenga para el efecto y cuando corresponda a la Administración efectuar la determinación de la obligación tributaria, desde el día siguiente al de su notificación.³¹⁵

Sin perjuicio de lo dicho, el Código Tributario no trae una definición de exigibilidad de los tributos; de ahí que, en virtud de lo establecido por el art. 13 de dicho cuerpo normativo, debemos interpretar al término en el sentido jurídico, técnico o usual de la palabra. Por lo tanto, recogiendo el criterio manifestado por Rosana Morales en su libro denominado *La Prescripción Tributaria*, la exigibilidad del tributo debe ser entendida como aquella que permite a la Administración Pública utilizar “*la coacción para obtener la satisfacción de la obligación tributaria*”³¹⁶, esto es, utilizar el procedimiento administrativo establecido en el Título II, Capítulo V del Código Tributario, el mismo que permite al Fisco dar inicio a la acción coactiva contemplada por el art. 157 del mismo cuerpo normativo, la que tendrá por objeto conseguir el cumplimiento forzado de la obligación tributaria.

Como consecuencia de lo dicho, la correcta determinación de la exigibilidad de un impuesto, tasa o contribución especial de mejoras, es de trascendental importancia a la hora

³¹⁴ Código Tributario. *Óp. cit.*, Art. 19.

³¹⁵ Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Causa No. 5685-3611-04, de 07 de febrero de 2007. Gaceta Judicial, año CVIII, serie XVIII, No. 3, p. 1141.

³¹⁶ Rosana Morales. *La Prescripción Tributaria, Estudio Comparativo entre Ecuador y los Países Andinos*. *Óp. cit.*, p. 18.

de configurar un tributo, pues puede suceder, como en efecto sucede en el impuesto a las herencias y legados vigente en nuestro país, que la obligación tributaria se haga exigible aun cuando no se ha verificado el hecho generador o el objeto del mismo. La Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, en su sentencia de casación de 13 de junio de 2001, manifestó que: “*la exigibilidad de la obligación [...] y la extinción, [...], necesariamente suponen el que previamente se haya producido, el nacimiento*”.³¹⁷

La obligación tributaria nace por la ley y se perfecciona con la verificación del hecho generador que configura cada tributo, y es como consecuencia de aquello que surge “*el derecho del sujeto activo para cobrar*”³¹⁸ el crédito en que consiste tal obligación (exigibilidad). Por lo tanto, considerando que hemos propuesto a la *aceptación de la herencia o legado* como el hecho que perfecciona el nacimiento de la obligación de pagar un impuesto como consecuencia del acrecimiento patrimonial experimentado por el asignatario con motivo de la sucesión por causa de muerte, nos permitimos sugerir el siguiente artículo relativo a la exigibilidad del tributo analizado:

Art. 36 literal d.5).- La declaración del impuesto deberá ser realizada dentro del plazo de seis meses a contarse desde la verificación de la aceptación expresa o tácita de la herencia o legado.

La obligación será exigible al día siguiente del vencimiento del plazo establecido para la declaración.

3.2. Derecho Comparado

Finalmente, queremos concluir con el presente capítulo haciendo una breve referencia a las leyes que establecen el impuesto a las herencias y legados en Guatemala, España y Argentina, pues mediante ellas podremos observar que lo que hemos analizado y propuesto a través del presente documento, ya ha sido considerado por otros sistemas tributarios que

³¹⁷ Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de los Fiscal. Causa No. 34-00, de 13 de junio de 2001. Gaceta Judicial, año CII, serie XVII, No. 7, p. 2150.

³¹⁸ Juan Rafael Bravo. *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Óp. cit., p. 308.

han recogido nuestras sugerencias, o al menos, han preferido eliminar las complejidades de este impuesto por medio de la inclusión del mismo en un solo tributo que grave cualquier tipo de acrecimiento patrimonial. De ahí que las siguientes líneas se las dedicarán a analizar brevemente la forma en la que los legisladores guatemaltecos, españoles y argentinos han desarrollado al impuesto a las herencias y legados en sus respectivos países.

Guatemala estableció el impuesto a las herencias, legados y donaciones, a través del Decreto de Congreso # 431, el mismo que fue aprobado en el año de 1947. La comentada ley establece como objeto del impuesto, en general, al acrecimiento patrimonial obtenido por la adquisición de herencias o legados a través de la sucesión por causa de muerte³¹⁹. Lamentablemente, no se establece expresamente el hecho imponible que perfeccionará la obligación tributaria, sin embargo, su art. 15 se establece que:

Art. 15.- Si algún heredero, legatario o donatario renunciare a la porción que le corresponde sin que antes hubiere de su parte aceptación expresa o tácita, el impuesto deberá ser satisfecho, conforme a la cuota y por la persona a quien de acuerdo con la ley o al instrumento público se asignen los bienes respectivos.³²⁰

De la citada norma se puede apreciar que el legislador guatemalteco entiende que la *aceptación* de una herencia o legado es el único acto que perfecciona la adquisición de la asignación por sucesión por causa de muerte, en consecuencia, que la aceptación da lugar a la capacidad contributiva – objeto del tributo - que el impuesto se encuentra gravando. Es por ello que, a pesar de que la comentada ley no haya establecido expresamente a la *aceptación de la asignación* como el hecho imponible del tributo in comento, el citado artículo 15 nos permite concluir que la intención del legislador fue establecer a la aceptación con el hecho al que “*la ley vincula el deber de contribuir*”³²¹, pues si no fuera así, porqué el legislador guatemalteco hubiese establecido que el que repudia la asignación no está obligado al pago del impuesto a las herencias y legados.

Otra de las particularidades que trae la Ley de Herencias, Legados y Donaciones de Guatemala es la establecida por su art. 18, la misma que determina que: “*Para los efectos*

³¹⁹ Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones (Guatemala). Art. 1. 11 de marzo de 1947.

³²⁰ *Id.*, Art. 15.

³²¹ Ley General Tributaria (España). Art. 2.1. 17 de diciembre de 2003.

de esta ley, las herencias, legados y donaciones condicionales se reputarán como si la condición no existiere”.³²² Como se puede apreciar, el legislador guatemalteco entiende que la delación de una asignación condicional puede producirse en distintos momentos, es por ello que, conscientes de que el Derecho Tributario goza de “unos principios jurídicos propios aplicables con carácter general a todas las normas”³²³ que lo componen – autonomía científica-, utiliza entonces una norma para extinguir la supletoriedad del derecho civil en la materia, y así obtener una regla que elimine los distintos momentos en que se puede producir la delación a efectos tributarios, dando lugar, a un impuesto armónico con el ordenamiento jurídico de Guatemala.

Por otra parte, es importante también analizar lo que sucede en la República Argentina con relación a la configuración del impuesto a las herencias y legados, pues dicho Estado, en la actualidad, no cuenta con un impuesto que grave exclusivamente a los ingresos provenientes de herencias y legados, pues el tributo que lo hacía – denominado *impuesto al enriquecimiento patrimonial a título gratuito*-, fue derogado a través de la Ley 21.632 de 01 de enero de 1974, en virtud de la cual, se incluyó dentro de los ingresos que grava el *impuesto al patrimonio neto*, al acrecimiento de capacidad contributiva que un heredero o legatario podría experimentar con motivo de la sucesión mortis causa. Al respecto es necesario mencionar que, el considerando de la mencionada ley, según lo comenta el profesor Héctor Villegas, establece que:

La medida tiene su fundamento en que la adopción de determinadas formas jurídicas por parte de los grandes patrimonios posibilita la elusión del gravamen al enriquecimiento por transmisión gratuita de bienes, quedando su aplicación restringida, en la práctica, a patrimonios de pequeño y mediano volumen [...] A esa realidad económica se suma la forma y oportunidad de aplicación del impuesto, que afecta al haber sucesorio en un momento en que por el deceso del causante se interrumpe el ingreso normal de las rentas, obligando en muchos casos a la enajenación de parte del haber sucesorio para poder satisfacer el gravamen [...] Los objetivos del gravamen son cumplidos de forma integral por el impuesto sobre el patrimonio neto.³²⁴

Es así que, el *impuesto sobre el patrimonio neto* en la Argentina, vendría a ser el género del impuesto a la renta en nuestro país, puesto que ambos, “pretenden en realidad

³²² Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones (Guatemala). *Óp. cit.*, Art. 18.

³²³ José María Merino. *Esquemas de Derecho Tributario*. 2da Ed., Bilbao: Editorial Universidad de Deusto, s.f., p. 27.

³²⁴ Héctor Villegas. *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*. *Óp. cit.*, pp. 623-624.

someter a tributación el rendimiento anual del capital".³²⁵ Sin embargo, mientras en la Argentina se considera rendimiento del capital al crecimiento patrimonial del heredero o legatario con motivo de la sucesión *mortis causa*³²⁶, en nuestro país por el contrario, en virtud de lo establecido por el art. 2 de la LORTI, se considera renta – rendimiento anual del capital en la Argentina – a los ingresos provenientes a título gratuito u oneroso, exclusivamente, del trabajo del capital o de ambas fuentes, lo que excluye a los ingresos provenientes de la sucesión por causa de muerte, puesto que estos no provienen ni del trabajo ni del capital.

De ese modo, el impuesto a las herencias y legados en la Argentina forma parte del impuesto sobre el patrimonio neto. Dicha inserción se realizó, como se mencionó anteriormente, con el objeto de eliminar las incertidumbres y complejidades que se presentan al momento de configurar un tributo que grave el crecimiento patrimonial del heredero o legatario. De ahí que, podemos concluir que los ingresos provenientes de la sucesión *mortis causa* estarán gravados por el impuesto al patrimonio neto, solamente una vez que el asignatario haya aceptado expresa o tácitamente la asignación, pues es a través de dicho acto, con el que se perfecciona la adquisición de los bienes por sucesión por causa de muerte, ergo, que se constituyen en ingresos y pueden ser considerados *rendimiento de capital* a efectos del analizado tributo.

Finalmente, debemos referirnos al *impuesto a las sucesiones* vigente en la República de España; el mismo que se encuentra establecido por la Ley # 29 de 18 de diciembre de 1987. Al respecto es necesario mencionar que, dicha ley establece como hecho generador del tributo a la "*adquisición de bienes y derechos por herencia o legado*"³²⁷, lo que confirma nuestra posición sobre el error que comete el legislador ecuatoriano al establecer como hecho imponible del tributo a la delación de la asignación. Si la adquisición es el hecho generador del impuesto a las sucesiones, entonces debemos concluir que teniendo nuestro mismo sistema sucesoral, este se dará necesariamente con la *aceptación de la asignación*,

³²⁵ Héctor Villegas. *El impuesto al patrimonio en la Argentina*.
http://www.ipdt.org/editor/docs/02_Rev17_HBV.pdf. (acceso: 20/06/2012)

³²⁶ Cfr. *Ibid.*

³²⁷ Ley # 29 (España). Art. 3. 18 de diciembre de 1987.

pues recordemos que en el sistema romano, sin aceptación, no se perfecciona la sucesión por causa de muerte, que es el modo de adquirir el dominio de la herencia o legado. Lo cual pone de manifiesto que el impuesto a las sucesiones en España es concordante con el sistema sucesoral romano que es recogido tanto por éste país como por el Ecuador.

De ahí que, el impuesto a las sucesiones en España, establecido por la Ley # 29 de 18 de diciembre de 1987, nos ha permitido, aunque indirectamente, fundamentar las sugerencias que se han realizado a lo largo del presente capítulo, puesto que al haberse establecido que el hecho generador de dicho impuesto es “*la adquisición de bienes y derechos por herencia y legado*”³²⁸, no queda más que concluir que en éste país se requiere de la aceptación para que se cause la obligación tributaria derivada del tributo in comento. Es por ello que, el legislador ecuatoriano debería tomar conciencia de las graves consecuencia que se están produciendo con la inadecuada forma en la que se ha establecido al hecho generador del impuesto a las herencias y legados en nuestro país y, como consecuencia de ello, proceder a realizar las reformas necesarias para dicho tributo sea coherente con los Principios que gobiernan la materia y con el ordenamiento jurídico ecuatoriano en su integralidad.

³²⁸ Ley # 29 (España). *Óp. cit.*, Art. 3.

Conclusiones

1. En el primer capítulo hemos mencionado que los Estados requieren de ingresos públicos para poder sufragar sus gastos, observando que una de sus fuentes son los tributos. Vimos también que en el Ecuador se entiende por tributos a los impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejoras. Observamos que nuestro ordenamiento jurídico no recoge una definición de impuesto, sin embargo, ésta se desprende de lo prescrito en el art. 15 del Código Tributario, al señalar que en virtud de la obligación tributaria, el contribuyente debe satisfacer, a favor del sujeto activo del tributo, una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.

Así mismo, vimos que en nuestro país se encuentran vigentes un conjunto de impuestos que están destinados a gravar diferentes manifestaciones de riqueza a las que el Estado impone un tributo para que sus beneficiarios contribuyan al gasto público. Vimos que uno de dichos tributos es el impuesto a las herencias legados y donaciones, el mismo que se encuentra vigente en nuestro país desde el 30 de octubre de 1920, en donde se publicó por primera vez en el Registro Oficial # 48, el *Impuesto Progresivo a las Herencias Legados y Donaciones*. Dijimos que dicho impuesto ha sido objeto de una serie de reformas, terminando en aquella que incorporó el impuesto a las herencias, legados y donaciones en el art. 36 literal d) de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Es así que dijimos que los ingresos que provienen de herencias y legados no pueden ser considerados renta de acuerdo a lo establecido por el art. 2 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, pues no provienen del trabajo, del capital ni de ambas fuentes. Es por ello que dijimos que no estábamos de acuerdo en que se haya incorporado al impuesto a las herencias y legados dentro del Título Primero de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, denominado *impuesto a la renta*, sino mas bien señalábamos que hubiese sido más apropiado haber denominado al Título como *Impuestos Directos y Progresivos*, ya que,

mediante dicha denominación, se estaría haciendo referencia a las características generales de los impuestos que se encuentran ahí recogidos.

Revisamos que el Principio de Legalidad en materia tributaria exigía que la creación de impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejoras sean recogidas por la ley. Vimos también que la ley, en cada tributo, debía determinar los elementos contemplados por el art. 4 del Código Tributario, con el fin de que se brinde la respectiva certidumbre que debe caracterizar a la imposición de un tributo. Dijimos sin embargo, que el impuesto a las herencias y legados no determinaba el objeto del mismo ni los sujetos activo y pasivo, pues fue incorporado como un simple literal dentro del artículo que regula la tarifa del impuesto a la renta.

Dijimos que el Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establecía que el objeto del impuesto a las herencias y legados era el acrecimiento patrimonial del heredero o legatario por haber adquirido los bienes del *de cuius* a través de la sucesión por causa de muerte, esto sin perjuicio de la violación al Principio de Legalidad por parte del impuesto, al no habérselo establecido en la ley como correspondía, lo que abría la posibilidad a una acción de inconstitucionalidad en contra de dicho tributo por haber delegado al reglamento algo que era de su exclusiva competencia.

Dijimos también que, en tres criterios reiterados de la Corte Suprema de Justicia, se había establecido que el objeto de un tributo es la capacidad contributiva que el impuesto pretende gravar. Vimos que la capacidad contributiva consistía en un índice de riqueza que experimentaba una persona y que legitimaba al Estado a imponer un tributo para que los que se benefician de dicha riqueza aporten al sostenimiento del gasto público. Dijimos entonces que siendo el acrecimiento patrimonial del heredero o legatario el objeto del impuesto a las herencias y legados, no entendíamos cómo el legislador pudo determinar a la *delación* como el hecho generador del tributo.

Vimos que el hecho generador de un tributo debía ser aquel fenómeno económico que manifieste de modo certero la capacidad contributiva que el impuesto gravara, esto con el fin de evitar incertidumbres que se podrían generar al determinarse equivocadamente al hecho que hace exigible a la obligación tributaria. Es por ello que dijimos que el impuesto a las herencias y legados presenta una grave contradicción en cuanto a su objeto y al hecho generador que ha sido determinado para perfeccionar la obligación, pues no habiéndose establecido una definición de delación para efectos tributarios, concluimos que se debía estar a lo establecido por el Código Civil como norma que regula en forma general a la sucesión por causa de muerte.

Analizamos además cada uno de los errores que se presentan en el impuesto a las herencias y legados, concluyendo que en los términos en que se encuentra vigente dicho impuesto, especialmente, habiéndose determinado a la delación como hecho generador del tributo, se ha facultado a la Administración para poder actuar confiscatoriamente frente a los contribuyentes que habiéndoseles deferido la asignación, no han acrecentado su patrimonio con motivo de la sucesión por causa de muerte. Esto en virtud de que la delación – hecho generador - no es más que un llamamiento que da nacimiento al derecho de opción, cuyo ejercicio determinará si los asignatarios acrecen o no su patrimonio con los bienes sucesorios.

Por último, concluimos el capítulo haciendo referencia a la falta de conocimiento del legislador de la institución de la sucesión por causa de muerte, pues aun cuando el Derecho Tributario goza de autonomía científica, eso no quiere decir que dicho Derecho no deba guardar armonía con el ordenamiento jurídico ecuatoriano en su integralidad. De ahí que mencionamos que el legislador estaba en la necesidad de reformar de manera inmediata el hecho generador del impuesto a las herencias y legados, pues siendo el acrecimiento patrimonial del asignatario la capacidad contributiva que el impuesto pretende gravar, la delación no podía continuar como el fenómeno de contenido económico que manifieste dicha riqueza, sino que debía ser reformado para establecer a la *aceptación de la asignación* como el coherente y armónico hecho imponible del impuesto a las herencias y legados.

2. En el segundo capítulo por su parte, hemos mencionado que la sucesión por causa de muerte es un modo de transmitir/adquirir el dominio del patrimonio hereditario o de ciertos bienes que pertenecían al *de cuius*. Vimos que como consecuencia de ella, los asignatarios podían experimentar un acrecimiento de sus respectivos patrimonios. Dijimos también que en nuestro sistema sucesoral, dicho modo de adquirir/transmitir el dominio de las cosas, estaba compuesto por tres hechos jurídicos a saber: i) Apertura de la Sucesión; ii) delación, y; iii) aceptación de la herencia o legado. Dijimos entonces que como consecuencia de ello, debíamos estudiar detalladamente a cada uno de dichos hechos jurídicos con el fin de entender de mejor manera lo que efectivamente se encontraba gravando el impuesto a las herencias y legados, y si éste contradecía o no al objeto del mismo.

Dijimos entonces que la apertura de la sucesión era un hecho jurídico que consistía en el inicio de la búsqueda de las personas que continuarían con las relaciones del *de cuius*. Señalamos también que este era el primer momento del proceso sucesorio y que se producía concomitantemente con el fallecimiento del causante. Manifestábamos también que la apertura de la sucesión era un requisito previo e indispensable para la procedencia y producción del segundo momento del proceso sucesorio, esto es, de la delación. Comentábamos entonces que no se debía confundir cada uno de dichos conceptos, pues ambos tenían características y efectos independientes.

Recalcamos también que el Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno contradecía a la ley que regulaba, pues establecía que la declaración del impuesto a las herencias y legados se debía efectuar a los seis meses del fallecimiento del *de cuius*, esto es, a los seis meses de la apertura de la sucesión; mientras que la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, establecía que dicha declaración se debía presentar a los seis meses de la delación. Comentábamos entonces que dicho error se producía por confundir a ambos conceptos y por la escasa técnica con la que se ha configurado al impuesto a las herencias y legados, tanto en la ley como en su respectivo reglamento.

Así mismo, mencionábamos que la apertura de la sucesión tiene influencia directa sobre los sujetos que contraerán la obligación tributaria del pago del impuesto a las herencias y legados, esto es, de los sujetos pasivos de dicho tributo, pues es al momento de la apertura de la sucesión en donde se debe determinar si los asignatarios que se beneficiarán de la herencia o legado, son capaces y dignos para suceder. Requisitos necesarios para que una persona pueda acrecentar su patrimonio con motivo de la sucesión por causa de muerte, ergo, requisito para que éste contraiga la obligación tributaria de pago del impuesto a las herencias y legados.

Posterior a ello, estudiamos a la delación como el segundo momento del proceso sucesorio. Al respecto mencionamos que dicho hecho jurídico, a criterio de la doctrina y de la jurisprudencia del máximo órgano de justicia del Ecuador, consistía en un simple llamamiento a los asignatarios para que acepten o repudien la herencia o legado que se les defería. Decíamos entonces que la práctica de dicho llamamiento no producía ningún incremento patrimonial a los sujetos a los que se le defería la asignación, pues mediante la ella, solo nacía el derecho de opción para aceptar o repudiar la herencia o legado dejada por el *de cuius*.

Así mismo, analizamos los distintos momentos en que se podía practicar la delación de acuerdo a lo establecido por el art. 998 del Código Civil. Es así que concluimos que dicho llamamiento debía ejecutarse, a falta de testamento o de asignación condicional, inmediatamente después de la apertura de la sucesión, esto es, al instante del fallecimiento del *de cuius*. Dijimos también que en el caso de que el causante haya incorporado una condición suspensiva a la asignación, el llamamiento deberá producirse conjuntamente con la verificación del hecho futuro e incierto a que el causante sometió el nacimiento del derecho. Vimos también que en el caso de que el difunto haya incorporado a la asignación una condición resolutoria, negativa y potestativa del asignatario, el llamado debía practicarse conjuntamente con la apertura de la sucesión. Finalmente, dijimos que en el caso de que el causante haya dispuesto que la herencia o legado sea transferida en

propiedad fiduciaria a un asignatario con la condición suspensiva negativa y potestativa de otro legatario, la delación se produciría cuando sea cierto que ha fallado la condición.

Por otro lado, dijimos que el principal efecto de la delación era el nacimiento del derecho de opción, esto es, del derecho que tienen los asignatarios para aceptar o repudiar la asignación que se les defiere. Señalábamos entonces que ese era el único derecho que ingresaba al patrimonio del heredero o legatario con motivo de la delación, es por ello que comentábamos que el Código Civil establecía que en el caso de que el asignatario falleciere sin ejercer dicho derecho, lo transmitía a sus herederos. De ahí que mencionábamos que el derecho de transmisión ponía de manifiesto el error que cometía el legislador al establecer a la delación como el hecho generador del impuesto a las herencias y legados, ya que, dicho llamamiento no daba lugar a ningún acrecimiento patrimonial del heredero o legatario, sino que era una simple oferta para que el asignatario acepte o repudie la asignación, lo que permitía concluir que existía una grave contradicción entre el hecho generador y el objeto del impuesto a las herencias y legados.

Así mismo, analizamos a la aceptación como una de las opciones que nacían en virtud de la delación, la misma que se constituía en el tercer y último momento del proceso sucesorio en orden a determinar quien sería el beneficiario de la herencia o legado dejada por el *de cuius*. Es así que mencionábamos que el Código Civil no había recogido una definición de aceptación, sin embargo, de lo establecido por la Corte Suprema de Justicia y la doctrina especializada en la materia, podíamos concluir que era un acto jurídico, en virtud del cual, el heredero o legatario, de forma libre y voluntaria, aceptaba hacer suyo los derechos y obligaciones transmisibles del causante o los bienes específicos o genéricos a él asignados. De ahí que comentábamos que dicho acto jurídico debía ser el coherente y armónico hecho generador del impuesto a las herencias y legados, pues solamente a través de su manifestación expresa o tácita, se perfeccionaba la adquisición de los bienes hereditarios por sucesión por causa de muerte.

Observábamos también que no existía un plazo en que el heredero o legatario esté obligado a manifestar el acto jurídico de aceptación de la asignación, sin embargo, decíamos también que se lo podía declarar solamente una vez que se haya deferido la herencia o legado, pues es en ése momento en donde nacía el derecho. Sin perjuicio de lo dicho, comentábamos que en caso de requerimiento judicial de parte interesada, el heredero o legatario estaba obligado a manifestar su voluntad de adquirir la asignación en el plazo fatal de cuarenta días prorrogables a un año dependiendo de las circunstancias. Es como consecuencia de ello que concluimos que la obligación tributaria derivada del impuesto a las herencias y legados vigente, podía llegar a ser exigible incluso antes de que se verifique la capacidad contributiva que el impuesto pretendía gravar, esto es, antes de que el asignatario experimente el acrecimiento patrimonial con motivo de la sucesión por causa de muerte.

Por otro lado, analizamos también a la segunda vertiente del derecho de opción, esto es, al acto jurídico de rechazo de una herencia o legado. Al respecto comentábamos que su principal efecto era la desvinculación total del proceso sucesorio por parte de quien la manifestaba, en consecuencia, que era un acto que eliminaba la posibilidad de que el sujeto a quien se le defirió la herencia o legado pueda acrecentar su patrimonio con motivo de la sucesión por causa de muerte. Decíamos también que, al igual que la aceptación, no existía un plazo dentro del cual el heredero o legatario esté obligado a manifestar el repudio de la asignación, salvo el evento de requerimiento judicial, en virtud del cual, estaba obligado a declarar su voluntad dentro del plazo fatal de cuarenta días prorrogables a un año, bajo prevención de que su silencio sea considerado como repudio tácito de la asignación.

Finalmente, en virtud de lo analizado en el segundo capítulo, pudimos poner de manifiesto todos los errores que se producen como consecuencia de la forma en la que el legislador ha configurado el impuesto a las herencias y legados. De igual manera, nos permitió concluir que la aceptación de una asignación era el verdadero fenómeno de contenido económico que ponía de manifiesto la capacidad contributiva que dicho impuesto pretendía gravar, pues es solamente a través de la aceptación que se perfecciona la

adquisición de la asignación por sucesión por causa muerte, ergo, que se verifica el índice de riqueza que el tributo se encuentra gravando y que legitima a la Administración Pública a exigir el pago de la obligación tributaria.

3. En el tercer y último capítulo, hemos mencionado que en virtud de la investigación realizada es necesaria la inmediata inclusión dentro de la ley de aquellos elementos del tributo que en virtud de lo contemplado por el art. 4 del Código Tributario, deben estar establecidos en una norma de esa jerarquía. Es así que sugeríamos la incorporación en la ley de un artículo que recoja al objeto del impuesto a las herencias y legados, y otro que establezca los sujetos pasivos del mismo. Esto, decíamos, permitiría que el impuesto sea coherente con el Principio de Reserva de Ley que gobierna la materia y, de igual manera, brindaría seguridad jurídica y certidumbre a los contribuyentes, pues se eliminaría con la violación que en la actualidad se presenta por la forma en la que se encuentra establecido el impuesto. Es por ello que nos permitimos sugerir dos artículos sobre el objeto y el sujeto pasivo del tributo, con el fin de que el legislador pueda apoyarse en los mismos en caso una posible reforma.

Mencionábamos también que es necesaria una transformación del hecho generador del impuesto a las herencias y legados, pues el vigente, se encontraba en completa contradicción con el objeto del tributo, razón por la cual, debía ser reformado para así obtener un hecho imponible armónico con el ordenamiento jurídico ecuatoriano y con la capacidad contributiva que el impuesto pretendía gravar. Es así que nos permitíamos sugerir a la *aceptación de la asignación* como un hecho generador que ponía de manifiesto la capacidad contributiva que el impuesto gravaba, ya que, decíamos, solamente a través de su declaración expresa o tácita es que se perfecciona la adquisición de la herencia o legado por sucesión por causa de muerte, ergo, que se manifestaba el acrecimiento patrimonial del heredero o legatario con motivo de dicho modo de adquirir el dominio de las cosas.

Es así que, con el objeto de fundamentar nuestra sugerencia, decidimos analizar si la aceptación, como hecho generador del impuesto a las herencias y legados, cumplía con los elementos que la doctrina señalaba como necesarios para la correcta configuración del

hecho generador de un tributo, esto es, con los elementos objetivo, subjetivo, espacial y temporal. De ese modo, empezamos por estudiar al elemento objetivo, concluyendo que siendo la aceptación el hecho jurídico que perfeccionaba la adquisición de la herencia o legado, cumplía con la objetividad del acto a configurarse como hecho generador del tributo. En relación al elemento subjetivo, decíamos que la aceptación permitía identificar claramente a las personas que incrementan su patrimonio con motivo de la sucesión por causa de muerte, puesto que al ser un acto jurídico, requería de una manifestación de voluntad que pondría en evidencia a los sujetos que se constituirían en sujetos pasivos del tributo.

En cuanto al elemento temporal, decíamos que la aceptación permitía identificar fácilmente cuándo se verificaría dicho hecho jurídico, pues mencionábamos que su manifestación expresa o tácita se producía en un solo acto y quedaba perfecta por su sola declaración, con lo que se permitiría determinar claramente cuándo se generaría la obligación tributaria de pago del impuesto a las herencias y legados. Finalmente, decíamos que la aceptación también cumplía con el elemento espacial del hecho generador, puesto que considerando que con la misma se perfeccionaba la sucesión por causa de muerte y con ello se adquirirían los bienes hereditarios, era un acto jurídico que permitiría identificar al sujeto activo del tributo. Es así que señalábamos que la aceptación como hecho generador del impuesto a las herencias y legados, era coherente con todos los requisitos que debían cumplirse en la configuración del hecho imponible de un tributo, razón por la cual, sugeríamos al legislador un artículo para que sea tomado en cuenta al momento de establecerse la tan necesaria reforma.

Por otro lado, comentamos también que la aceptación como hecho generador del impuesto a las herencias y legados, permitiría eliminar al error que se produce en la exigibilidad del tributo en la actualidad, pues considerando que con la misma se verificaba la capacidad contributiva que el impuesto gravaba, el Estado podía hacer exigible la obligación tributaria inmediatamente después de su declaración, ya que, con la aceptación, el sujeto pasivo experimentaba el acrecimiento patrimonial objeto del tributo. Por lo tanto, no había razón para que la exigibilidad se posponga. Sin embargo, considerando que el

plazo de seis meses que establecía el art. 36 literal d) de la LORTI era un beneficio para los contribuyentes, señalábamos que el legislador podía mantenerlo si el hecho generador del impuesto a las herencias y legados era la aceptación.

Finalmente, se hizo un análisis de las leyes que establecían el impuesto a las herencias y legados en Guatemala, Argentina y España; las mismas que nos permitieron poner de manifiesto que nuestras sugerencias habían sido tomadas en cuenta por los ordenamientos jurídicos de otros Estados. Es así que comentamos que el impuesto a las herencias y legados en Guatemala, no establecía expresamente que el hecho generador del tributo era la aceptación, sin embargo, ésta señalaba que el que repudiaba una asignación no contraía la obligación de pago del impuesto, lo que permitía concluir que en dicho Estado se requería de la aceptación para el perfeccionamiento de la obligación tributaria. Por su parte, vimos que en Argentina no existía un impuesto que gravara el acrecimiento patrimonial con motivo de herencias y legados, pues el mismo había sido derogado e incorporado al *impuesto al patrimonio neto*, con lo que se eliminó cualquier complejidad que pueda presentar un tributo cuyo objeto sea gravar el acrecimiento patrimonial con motivo de la sucesión por causa de muerte. Finalmente, observamos que en España existía el denominado *impuesto a las sucesiones*, el mismo que tenía como hecho generador a la *adquisición de la herencia o legado*, lo cual nos permitía concluir que, considerando que el sistema sucesoral español era el romano, se requería de la aceptación de la asignación para que se genere la obligación tributaria de pago de dicho impuesto, con lo que tácitamente se estaba estableciendo a la aceptación como el hecho generador del tributo.

PLEXO NORMATIVO

Código Civil. Registro Oficial Suplemento No. 46, de 24 de junio de 2005

Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización. Registro Oficial Suplemento No. 303, de 19 de octubre de 2010.

Código Tributario. Registro Oficial Suplemento No. 38, de 14 de junio de 2005.

Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 449, de 20 de octubre de 2008.

Decisión # 330. Tribunal Andino de Justicia. Registro Oficial Suplemento # 28, de 12 de marzo de 2008.

Ley # 29 (España). 18 de diciembre de 1987.

Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones (Guatemala). 11 de marzo de 1947.

Ley de Impuesto Progresivo a las Herencias, Legados y Donaciones. Registro Oficial # 48 de 30 de octubre de 1920.

Ley General Tributaria (España). 17 de diciembre de 2003.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial Suplemento No. 463, de 17 de noviembre de 2004.

JURISPRUDENCIA

Corte Suprema de Justicia. *Caso Antonio Hidalgo vs Herederos de Juan Manuel Hidalgo*. Sentencia de 16 de diciembre de 1950. Gaceta Judicial VII, No. 11, p. 1295.

Corte Suprema de Justicia. *Caso Augusto Velasco Montesdeoca vs Gustavo Zúñiga*. Sentencia de Tercera Instancia de 18 de diciembre de 1969. Gaceta Judicial, año LXXIV, serie XI, No. 7, p. 994.

Corte Suprema de Justicia. *Caso Herederos de Amable Guerrero*. Sentencia de Tercera Instancia de 15 de junio de 1903. Gaceta Judicial, año 1, serie II, Nro. 64, p. 507.

Corte Suprema de Justicia. *Caso Marco G. Solano vs María Encarnación Collahuazo*. Sentencia de Tercera Instancia de 12 de junio de 1965. Gaceta judicial, año LXIX, serie X. No, 12, p. 3681.

Corte Suprema de Justicia. *Caso María Luisa Jaramillo vs Hermanos Oviedo Cobo*. Sentencia de Tercera Instancia de 24 de marzo de 1986. Gaceta Judicial, año LXXXVI, serie XIV, No. 11, p. 2552.

Corte Suprema de Justicia. *Caso Partición de Herencia de Euclides Villagómez Aguirre*. Sentencia de Tercera Instancia de 16 de mayo de 1958. Gaceta Judicial, año LXI, serie IX, No. 2, p. 206.

Corte Suprema de Justicia. Primera Sala de lo Civil y Mercantil. *Caso Joel Neptalí Salvador Proaño vs. Nelson Claudio Gordillo Echeverría*. Sentencia de 23 de mayo de 2002. Gaceta Judicial, años CIII, serie XIII, No. 9, p. 2718.

Corte Suprema de Justicia. Sala Constitucional. Causa No. 014-94, de 24 de marzo de 1994. Gaceta Judicial, serie XVI, año XCV, No. 2, p. 531.

Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Contencioso Administrativo. Causa No. 029-99, de 08 de febrero de 2002. Gaceta Judicial, año CIII, serie XVII, No. 8, p. 2575.

Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Fiscal. Causa No. 11673-3033-2558-III-S, de 23 de marzo de 1994. Gaceta Judicial. Año XCV. Serie XVI. Nro. 2. p. 385.

Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Fiscal. Causa No. 14379, de 13 de marzo de 1996. Gaceta Judicial, año XCVI, serie XVI, No. 5, p. 1348.

Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Fiscal. Causa No. 14590, de 17 de marzo de 1998. Gaceta Judicial, año XCVIII, serie XVI, No. 11, p. 2960.

Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Fiscal. Causa No. 16073-239, de 17 de octubre de 1995. Gaceta Judicial, año XCV, serie XVI, No. 4, p. 1003.

Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Fiscal. Causa No. 16083-238, de 17 de octubre de 1995. Gaceta Judicial, Año XCV, Serie XVI, No. 4, p. 1003.

Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Causa No. 55-04, de 04 de diciembre de 2006. Gaceta Judicial, año CVII, serie XVIII, No. 2, p. 771.

Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Causa No. 11484-2971-IIIS, 01 de abril de 1996. Gaceta Judicial, año XCVI, serie XVI, No. 6, p. 1667.

Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Causa No. 12355, de 08 de febrero de 1995. Gaceta Judicial, año XCV, serie XVI, No. 3, p. 725.

Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de lo Fiscal. Expediente No. 50. Registro Oficial No. 113, de 01 de febrero de 2011.

Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de los Fiscal. Causa No. 15198, de 12 de septiembre de 1994. Gaceta Judicial, serie XVI, año XCV, No. 2, p. 421.

Corte Suprema de Justicia. Sala Especializada de los Fiscal. Causa No. 34-00, de 13 de junio de 2001. Gaceta Judicial, año CII, serie XVII, No. 7, p. 2150.

Corte Suprema de Justicia. Segunda Sala de lo Civil y Mercantil. *Caso Juan Miranda Santos vs María Castro Mayorga*. Sentencia de 10 de febrero de 2005. Gaceta Judicial, año CV, serie XVIII, No. 1, p. 112.

Corte Suprema de Justicia. Segunda Sala de lo Civil y Mercantil. *Caso María Jaqueline Ayala Portilla vs Carlos Emilio Pizán Huera*. Sentencia de 08 de mayo de 2007. Gaceta Judicial, año CVIII, serie XVIII, No. 3, p. 864.

Corte Suprema de Justicia. Sentencia de Tercera Instancia de 04 de septiembre de 1912. Gaceta Judicial, año X, serie II, No. 149, p. 1189.

Corte Suprema de Justicia. Sentencia de Tercera Instancia de 18 de diciembre de 1969. Gaceta Judicial, año. LXXIV, serie XI, No. 7, p. 994.

Corte Suprema de Justicia. Tercera Sala de lo Civil y Mercantil. Causa No. 95-99, de 18 de mayo de 2006. Registro Oficial No. 435 de 11 de enero de 2007.

BIBLIOGRAFÍA

- Alessandri R, Arturo, Somarriva U, Manuel y Vodanovic, Antonio. *Tratado de Derecho Civil*. Tomo II, Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1998.
- Argente Álvarez, Javier, et al. *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. 3ra Ed., Valencia: Edición Fiscal CISS, 2007.
- Asorey, Rubén, Amatucci, Andrea y Plazas, Mauricio. *La autonomía del Derecho de Hacienda Pública y del Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2008.
- Barros Errázuriz, Alfredo. *Curso de Derecho Civil*. Vol. V, Santiago: Editorial Nascimento, 1931.
- Benavente Domínguez, Ramón y Águila Domínguez, Ramón. *Derecho Sucesorio*. Tomo I, Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1999.
- Bossano, Guillermo. *Manual de Derecho Sucesorio*. Quito: Editorial Voluntad, 1983
- Bravo, Juan Rafael. *Derecho Tributario. Escritos y Reflexiones*. Bogotá: Editorial Universal de Rosario, 2008.
- Cañal, Francisco. *Las rentas familiares en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Madrid: Ediciones Rialp S.A., 1997.
- Carrión Eguiguren, Eduardo. *Compendio de Derecho Sucesorio*. Quito: Ediciones de la Pontificia Universidad Católica, 1991.
- Carrisoza Pardo, Hernando. *Las Sucesiones*. Bogotá: Editorial Cultural Voluntad, 1945.
- Castro Sáenz, Alfonso. *Herencia y Mundo Antiguo: Estudio de Derecho Sucesorio Romano*. Sevilla: Universidad de Sevilla, 2002.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. *Modelo de Código Tributario*. www.unav.es/tributario/.../modelo_codigo_tributario_1997.pdf. (acceso: 11/07/2012).
- Claro Solar, Luis. *Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado*. Tomo XIII, Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1992.
- Del Castillo, Luis. *Oficiales de Gestión*. Volumen 2, 1ra Ed., Andalucía: Editorial Mad, S.L., 2005.

- Delgado Rivero, Francisco y Muñiz Pérez, Manuel. *Cuadernos de Hacienda Pública: Teoría de los Impuestos*. Asturias: Ediciones de la Universidad de Oviedo, 2005.
- Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. 22va. Ed.
- Evans de la Cuadra, Enrique y Evans Espiñeira, Eugenio. *Los tributos ante la Constitución*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1997.
- Fernández Amor, José Antonio. *La imposición sobre la renta*. Barcelona: Editorial Universidad Autónoma de Barcelona, 1999.
- Flores Polo, Pedro. *Derecho Financiero y Tributario Peruano*. Lima: 1993.
- García, Catalina. *Derecho Tributario*. Tomo I, Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1999.
- Gonzales Tejera, Efraín. *Derecho de Sucesiones*. Tomo I, San Juan: Editorial Universidad de Puerto Rico, 2005.
- González, Diego. *El Tributo*. Castellón: Universitat Jaume I, s.f.
- Grizziotti, Benvenuto. “Clasificación delle pubbliche entrate”. *Revista di diritto e scienza finanziaria*, (1949).
- Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. *Memorias de la IV Jornada Ecuatoriana de Derecho Tributario*. Cuenca, 2005.
- Jarach, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 3ra Ed., Buenos Aires: Editorial Abeledo- Perrot, 1996.
- Jiménez, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. México D.F.: Editorial Thomson, s f.
- Larrea Holguín, Juan. *Derecho Civil del Ecuador*. Volumen V, Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 1998
- Lerner, Bernardo. *Enciclopedia Jurídica Omeba*. Buenos Aires: Editorial Bibliográfica Argentina S. R. L., 1968,
- Lozano Serrano, Carmelo. *Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos*. Madrid: 1991.
- Menéndez, Alejandro. *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Lecciones de cátedra. 11va Ed., Valladolid: Editorial Lex Nova S.A.U, 2010.
- Merino José, María. *Esquemas de Derecho Tributario*. 2da Ed., Bilbao: Editorial Universidad de Deusto, s.f.

- Morales, Rosana. *La Prescripción Tributaria, Estudio Comparativo entre Ecuador y los Países Andinos*. Quito: Corporación Editora Nacional, s.f.
- Neumark. “Sul problema della classificazione della pubbliche entrate”. *Revista di diritto e scienza finanziaria* (1950).
- Ochoa, Oscar. *Derecho Civil I: Personas*. Caracas: Universidad Católica Andrés Bello, 2006.
- Orbe, Héctor. *Derecho de Sucesión*. Tomo III, Quito: Imprenta Editorial, s.f.
- Ortiz Soto, Luis Oscar. *El Dinero*. México D. F: Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, 2001.
- Ospina Fernández, Guillermo. *Régimen General de las Obligaciones*. Sexta Edición, Bogotá: Editorial Temis S.A., 1998.
- Otálora, Carlos. *Economía Fiscal*. 1ra ed., Bolivia: Plural Editores, 2009.
- Parraguez, Luis. *Manual de Derecho Civil Ecuatoriano. Libro Cuarto: Teoría General de las Obligaciones*. Vol. 1, 1ra Ed., Loja: Universidad Técnica Particular de Loja, 2000.
- Planiol, Marcel y Ripert, Georges. *Tratado Elemental de Derecho Civil: Los Bienes*. Tomo III, 2da Ed., México D.F: Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, 1991.
- Ponce Carbo, Alejandro. *Notas de Cátedra de Derecho Civil: Libro III*. Quito: Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Guayaquil, 1987-1988.
- Ponce Martínez, Alejandro. “Naturaleza de la Sucesión por Causa de Muerte en la Legislación Ecuatoriana”. *Revista Jurídica de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil* (s.f.).
- Ponce Martínez, Alejandro. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil*.
- Posada García Peña, Mario. *Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros en Colombia*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2008.
- Rodríguez Grez, Pablo. *Instituciones de Derecho Sucesorio*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1993.
- Romero García, Felipe. *El Valor Sistema Tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*. Cádiz: Editorial Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz, s.f.

- Saldaña, Alejandro. *La Ilegalidad de las Revisiones Fiscales y su Trascendencia en la Defensa Fiscal*. D. F. México: Editorial ISEF, 2004.
- Sánchez Macías, José Ignacio, Calvo Ortega, Rafael y Rodríguez López, Fernando. *Economía: Derecho y Tributación*. Salamanca: Editorial Universidad de Salamanca, 2005.
- Sevilla Segura, José. *Manual de política y técnicas tributarias del CIAT*. Ciudad de Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2006.
- Somarriva Undurraga, Manuel. Versión de Abeliuk, René. *Derecho Sucesorio*. 5ta Ed., Tomo II, Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1996.
- Valdés, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. 3ra Ed., Bogotá: Editorial Temis S.A., 2001.
- Villalba, Vladimir. *Apuntes de Obligaciones*. Segundo semestre 2009-2010.
- Villegas, Héctor. *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*. 7ma Ed., Buenos Aires: Editorial Depalma, 1999.
- Villegas, Héctor. *El impuesto al patrimonio en la Argentina*.
http://www.ipdt.org/editor/docs/02_Rev17_HBV.pdf.