

UCUENCA

Universidad de Cuenca

Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Políticas y Sociales

Carrera de Derecho

La exención tributaria generada al impuesto a la herencia dentro de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19. CASO No. 110-21-IN y acumulados


Trabajo de titulación previo a la obtención del título de Abogada

Autor:

Camila Gabriela Zambrano Valderrama

Director:

Marlon Tiberio Torres Rodas

ORCID:  0000-0003-2247-9035

Cuenca, Ecuador

2024-02-28

Resumen

En el ordenamiento jurídico tributario nacional, los acrecimientos patrimoniales que se producen por sucesión por causa de muerte se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta, mismos que han sido reconocidos como Impuesto a la Herencia. Las normas contenidas en la Ley de Régimen Tributario Interno, y en varias reformas legales posteriores a dicha Ley señalan la forma en la que los sucesores deben cumplir con el pago del tributo, a partir de que se produce el hecho generador, que en este tipo de tributo es desde la posesión efectiva.

Entre esas reformas es necesario tener en consideración especialmente la producida con la entrada en vigencia de la ley orgánica para el desarrollo económico y la sostenibilidad fiscal tras la pandemia COVID-19, que estableció diferencias entre los sucesores para efectos del pago del Impuesto a la Renta por Herencias, Legados y Donaciones; este régimen de distinciones fue motivo de análisis por parte de la Corte Constitucional del Ecuador en el que se llegó a establecer que dichas distinciones pueden resultar injustificadas, por la falta de observancia a la doctrina, la ley vigente y la jurisprudencia.

Palabras clave: acción de inconstitucionalidad, sucesión intestada, exenciones tributarias, test de proporcionalidad



El contenido de esta obra corresponde al derecho de expresión de los autores y no compromete el pensamiento institucional de la Universidad de Cuenca ni desata su responsabilidad frente a terceros. Los autores asumen la responsabilidad por la propiedad intelectual y los derechos de autor.

Repositorio Institucional: <https://dspace.ucuenca.edu.ec/>

Abstract

In the national tax system, capital gains arising from inheritance by death are subject to income tax, recognized as Inheritance Tax. The rules contained in the Internal Tax Regime Law, and in several legal reforms after said Law, indicate how the successors must comply with the tax payment when the generating event occurs, which in this type of tax is from the effective possession.

Among these reforms, it is necessary to take into consideration, especially the one produced with the entry into force of the organic Law for economic development and fiscal sustainability after the COVID-19 pandemic, which established differences between the successors for purposes of payment of Income Tax on Inheritances and Legacies; this regime of distinctions was analyzed by the Constitutional Court of Ecuador in which it was established that such distinctions may be unjustified, due to the lack of observance of the doctrine, the Law in force and the jurisprudence.

Keywords: unconstitutionality action, intestate succession, tax exemptions, proportionality test.



The content of this work corresponds to the right of expression of the authors and does not compromise the institutional thinking of the University of Cuenca, nor does it release its responsibility before third parties. The authors assume responsibility for the intellectual property and copyrights.

Institutional Repository: <https://dspace.ucuenca.edu.ec/>

Índice de contenido

INTRODUCCIÓN	7
CAPITULO I	9
1.1. Proyecto de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19	9
Informe del Ministerio de Economía y Finanzas sobre el proyecto de ley orgánica para el desarrollo económico y sostenibilidad fiscal COVID-19	10
1.2. Problema jurídico	11
1.3. Debate legislativo	12
1.4. Proceso de inconstitucionalidad	13
1.5. Partes procesales	13
CAPITULO II	15
2.1. Análisis del artículo 43 numeral 2 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID- 19	15
2.2. Impuesto a la herencia (norma legal, concepto, análisis comparado)	16
2.3. Exenciones tributarias	18
2.4. Orden de sucesión según el código civil	18
CAPITULO III	20
3.1. Análisis de la Corte Constitucional en la sentencia N° 110-21-IN/22 y acumulados	20
3.2. Principios constitucionales vulnerados en materia tributaria	20
3.3. Jurisprudencia sobre la equidad tributaria sobre el trato diferenciado	22
Test de proporcionalidad dentro del impuesto a la herencia	23
3.4. Decisión de la Corte Constitucional	25
3.5. Voto concurrente	25
Jueza Daniela Salazar	25
3.6. Voto salvado	26
Jueza Carmen Corral Ponce y Juez Enrique Herrería Bonet	26
CONCLUSIONES	28
BIBLIOGRAFÍA	29

Dedicatoria

El presente trabajo está dedicado a mis amados padres que siempre me han acompañado en mis decisiones y son quienes están detrás de cada éxito en mi vida, a mis queridas hermanas que nunca han dudado de lo que puedo llegar a hacer y a mi ángel en el cielo quien siempre estará en mi corazón por ser la causante de muchas bendiciones en mi vida.

Agradecimientos

Agradezco de manera especial a mi tutor, el Doctor Tiberio Torres Rodas, porque sin él nada hubiera sido posible, puesto que estuvo apoyándome en cada etapa de la realización del presente proyecto de investigación, respecto a cada duda y complicación que se presentaba en el camino.

A quienes en el transcurso de la carrera se mostraron como verdaderos aliados y estuvieron a mi lado apoyándome en los momentos más difíciles, dándome su apoyo y sus consejos.

Introducción

En el derecho comparado, específicamente en la normativa chilena, se considera que el tributo a la herencia se enfoca en la idea de que los herederos de una persona fallecida tienen la obligación de pagar un impuesto por el patrimonio heredado, mismo que “se aplica sobre el valor líquido de cada asignación o donación, de acuerdo con una escala progresiva” (Weidenslaufer, Cavada, & Morales, 2019, pág. 2). Las bases desarrolladas por Chile sobre ese impuesto son las que se han implementado por parte del derecho ecuatoriano, tal como sucede en la Ley de Régimen Tributario Interno misma que establece las condiciones en las que se debe satisfacer el pago de este tributo, encasillándolo dentro de uno de los tipos de renta, y gravando con impuesto a la Renta los acrecimientos patrimoniales derivados de la sucesión por causa de muerte.

En el Ecuador, el sistema tributario en su conjunto, y evidentemente el Impuesto a la Herencia en específico, se encuentra sujeto a los principios consagrados en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador. Se considera que son los parámetros que se deben tomar en consideración en el momento en que se decide generar una norma tributaria, esto debido a que lo que se busca es generar los recursos necesarios para cubrir el gasto público que se encuentra dirigido a las necesidades sociales. Además, de que se busca limitar la potestad tributaria con el fin de que se evite un abuso de poder por parte de las autoridades que se encuentran facultadas para la creación, modificación o extinción de este tipo de obligaciones.

Por ello, las exenciones que se establecen en los diferentes tributos del sistema nacional deben atender a estos principios, sin contrariarlos y tendiendo siempre a generar una equidad tributaria entre los obligados tributarios; por lo tanto, resulta fundamental observar los parámetros que establece la Corte Constitucional para que las mismas no sean arbitrarias o no estén debidamente justificadas. En el caso del impuesto a la herencia, se considera que el pago del tributo se enfoca en el aumento del patrimonio que se produce al suceder al causante en sus bienes, por lo que las exoneraciones deberían dirigirse a cuestiones de carácter social o económico, tal como se establece en la ley.

La ley orgánica para el desarrollo económico y la sostenibilidad fiscal tras la pandemia COVID-19 se crea en el año 2021 con el objetivo de poder ayudar a los ciudadanos a mitigar los efectos que se generaron a raíz de la crisis sanitaria. No obstante, las medidas que se instauraron en esta ley fueron polémicas debido a que se consideraba que eran contrarias a lo determinado en los principios tributarios establecidos en la Constitución. Por lo anotado,

estimo necesario realizar mi proyecto de investigación que se titula “La exención tributaria generada al impuesto a la herencia dentro de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19. “CASO No. 110-21-IN y acumulados”.

Capítulo I

1.1. Proyecto de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19

En el año 2021, durante el gobierno del ex presidente Guillermo Lasso, se presentó el proyecto de ley en materia económica urgente, mediante el oficio No. T. 132-SGJ-21-0149. Este proyecto se enfocaba en el desarrollo económico y la sostenibilidad fiscal después de la pandemia COVID-19, el mismo debía ser debatido en el pleno de la Asamblea Nacional del Ecuador en un plazo de 30 días a partir de su recepción, según lo dispuesto en el artículo 140 de la Constitución de la República del Ecuador (2008). Dentro del mismo, se establecieron reformas relacionadas con diversos temas en materia tributaria, con el objetivo de combatir una crisis económica sumamente preocupante en el país debido a las consecuencias que la pandemia había tenido en los ingresos estatales.

En el proyecto de ley presentado a la Asamblea Nacional del Ecuador se exponen los motivos por los cuales se generan reformas a las distintas leyes del ordenamiento jurídico. En el tema tributario, se enfocaron directamente en la Ley de Régimen Tributario Interno, donde lo que se buscaba era una reestructuración y reformulación del impuesto a la renta, cuyo principal objetivo era eliminar o disminuir alguno de los elementos considerados dentro de dicho tributo, con el fin de favorecer a aquellos que más lo necesitan.

Sin embargo, en ninguna parte del proyecto se expusieron los fundamentos jurídicos bajo los cuales se realizan las reformas a los distintos cuerpos normativos señalados dentro de la mencionada ley. Incluso muchos de los temas que se trataron han sido analizados por la doctrina y la jurisprudencia, inclusive dentro de la propia ley vigente se manejan preceptos que deben considerarse en caso de que se busquen producir cambios de la magnitud que se trataron dentro de lo que se convirtió en un decreto-ley.

El ejecutivo se encuentra facultado para presentar proyectos de materia económica urgente en cualquier momento, no obstante, las necesidades que se tengan para las reformas no pueden sobrepasar lo establecido en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, mucho menos ser contrarias a derechos constitucionales. En base a eso, se considera que la Asamblea Nacional debe realizar la función de filtrar las normas que no cumplan con los requisitos determinados en la ley mediante la discusión, aprobación, negación o modificación de las normas contenidas en el proyecto de ley, siguiendo la naturaleza legislativa por la que fue creada históricamente.

Por otro lado, en el caso de las presentaciones de los proyectos de ley se determina como un requisito indispensable que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas se encargue de;

Dictaminar en forma previa, obligatoria y vinculante sobre todo proyecto de ley, decreto, acuerdo, resolución, o cualquier otro instrumento legal o administrativo que tenga impacto en los recursos públicos o que genere obligaciones no contempladas en los presupuestos del Sector Público no Financiero, exceptuando a los Gobiernos Autónomos Descentralizados. Las Leyes a las que hace referencia este numeral serán únicamente las que provengan de la iniciativa del Ejecutivo en cuyo caso el dictamen previo tendrá lugar antes del envío del proyecto de ley a la Asamblea Nacional (Código orgánico de planificación y finanzas públicas, 2010)

Informe del Ministerio de Economía y Finanzas sobre el proyecto de ley orgánica para el desarrollo económico y sostenibilidad fiscal COVID-19

El Ejecutivo presentó el proyecto de ley al Ministerio de Economía y Finanzas con el objetivo de que se realice el criterio jurídico que le corresponde realizar por ley, el cual debe mencionar únicamente lo relacionado con el impacto que se generará en los recursos públicos en el futuro, de manera que no afecte negativamente al Presupuesto General del Estado. Además, se determina que el informe cumplirá con las características de ser previo a la presentación a la Asamblea Nacional del Ecuador, obligatorio por parte del Ejecutivo y vinculante, ya que sin el apoyo de este ministerio no podrá ser debatido en el legislativo.

En el memorando No. MEF-CGJ-2021-1190-M, el Ministerio de Economía y Finanzas realiza un análisis genérico de lo que trata la ley para el desarrollo económico. Se considera que la reestructuración del impuesto a la renta, la regularización de activos de los residentes ecuatorianos, los cambios en los regímenes de microempresas y otros temas generan un impacto positivo en la recaudación de tributos. Sin embargo, este análisis se realiza de manera global, sin considerar individualmente cada uno de los cambios propuestos en el proyecto de ley.

En base a las simulaciones elaboradas por parte del Servicio de Rentas Internas, se determina que las reformas que se buscaban realizar al ordenamiento jurídico por medio del proyecto de ley generaban un incremento considerable en las recaudaciones anuales. Por lo tanto, se produce un dictamen favorable para que sea presentado al legislativo y se realice el correspondiente debate. No obstante, el ministerio se basa únicamente en generar un análisis presupuestario, donde se llega a la conclusión de que, si aumentan el presupuesto estatal,

pasan el filtro ministerial. Por lo tanto, no están obligados a mencionar los temas técnicos de la norma ni los aspectos jurídicos, ya que es responsabilidad de la Asamblea analizar esos temas.

1.2. Problema jurídico

Una vez que entra en vigencia el decreto-ley, se empiezan a sentir los efectos de las nuevas regulaciones económicas, lo que conllevó a que se presentaran distintas demandas para que se declarara la inconstitucionalidad de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19. Esto se produce debido a los problemas jurídicos que se empezaron a ocasionar respecto a materia tributaria y otras ramas del derecho que se trataron, ya que en lugar de beneficiar a los que más necesitan se generó todo lo contrario. Aunque si bien el problema de raíz se produce por parte del Ejecutivo, se termina de consolidar por la Asamblea Nacional que no es capaz de resolver en el plazo que determina la Constitución de la República del Ecuador, lo que conllevó a que entrara en vigencia.

Sin embargo, a pesar de todos los problemas que se ocasionaron con los cambios en los principales tributos de Ecuador, el que se va a analizar en este trabajo de investigación es la reforma realizada al artículo del impuesto a la herencia. Esta reforma genera una exención tributaria para los herederos de la primera línea de consanguinidad y el cónyuge sobreviviente en los casos en los que no haya hijos que accedan a la masa hereditaria. Esto se debe a que se produce una exoneración de impuestos sin haber aplicado los parámetros determinados en la doctrina, la ley y la jurisprudencia desarrollada por la Corte Constitucional con respecto al principio de equidad tributaria y, de manera conexas, al principio de igualdad y no discriminación, que se encuentra consolidado en la Constitución ecuatoriana.

En aras de brindar una mayor comprensión respecto al problema jurídico, se determina que el artículo que se analizará en cuestión es el 43, numeral 2, de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19, el cual expresa lo siguiente:

Se exonera del pago del Impuesto a la Herencia a los beneficiarios dentro del primer grado de consanguinidad con el causante. Tampoco se causará el impuesto en el caso de que el beneficiario sea uno de los cónyuges supervivientes, siempre que no existan hijos que puedan acceder a la masa hereditaria (Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021)

1.3. Debate legislativo

El proyecto de ley fue presentado a la Asamblea Nacional del Ecuador con el objetivo de ser debatido en un plazo de 30 días debido a su urgencia económica. Sin embargo, no logró obtener los votos mayoritarios de los asambleístas ni para su aprobación ni para su rechazo en el proyecto de ley, respecto a los informes para el primer debate y en los informes de la mayoría y la minoría de los asambleístas en el segundo debate, es decir, no se pusieron de acuerdo en ninguna de las posturas presentadas. Por lo tanto, se presentó por parte del Ejecutivo en el registro oficial una vez cumplido el plazo. Aun así, se llevaron a cabo los dos debates establecidos por ley, donde los informes reflejaron los problemas que presentaban ciertos artículos de la ley orgánica para el desarrollo económico y la sostenibilidad fiscal después de la pandemia COVID-19.

En el caso del impuesto a la herencia, dentro del primer debate legislativo no se hizo mención a la norma que generaría una exención a dicho impuesto. Por otro lado, en el segundo debate se desarrolló un informe por parte de la mayoría y otro por parte de la minoría a cargo del asambleísta Carlos Zambrano. En el caso del informe de la mayoría, no se realizó una mayor aportación respecto a lo que se había establecido dentro del primer debate legislativo, por lo que no se suele aportar mucho respecto al impuesto a la herencia. Lo único a lo cual se hace mención es sobre lo poco ético que resulta la eliminación del impuesto a la herencia, siendo que en ninguna parte del proyecto de ley se menciona cómo esa exoneración va a ayudar a solventar la crisis que había en el país.

De todos los debates que se realizaron por parte del legislativo, el único informe que realiza una mención sustancial de las reformas que se generarían dentro del impuesto a la herencia fue el realizado por parte de la minoría del asambleísta Carlos Zambrano. En el mismo se toma en consideración que la exención que se busca realizar a los herederos de la primera línea de consanguinidad y al cónyuge no es un punto que se deba debatir dentro de la ley que se discute, porque no apoya a la generación de empleo ni a una activación de la economía que permita sobrellevar la crisis que dejó la pandemia, sino que mira únicamente a intereses particulares. Adicionalmente, se determina que se desnaturaliza la generación de este impuesto, ya que al eliminar a los herederos de la primera línea de consanguinidad y al cónyuge quedaría un porcentaje muy pequeño al cual se quedaría obligado, porque la generalidad del tributo se dirige a esos dos sujetos activos (Zambrano, 2021).

En resumen, se concluye que no hay pertinencia jurídica respecto a la promulgación de esta norma, ya que no ayudaría a la mayoría de la población ni mucho menos a un aumento en

los ingresos del país que mejoren la economía. Esto se debe a que únicamente los más adinerados son capaces de recibir herencias, legados o donaciones que superen los \$72,750.00 establecidos por la ley como monto máximo para no pagar dicho impuesto. La forma en la que se encuentra regulado este impuesto conlleva a que ya exista una exención de aproximadamente el 50%, “por lo cual elevar la exención al 100% aumenta la brecha fiscal del gobierno. Actualmente se recauda alrededor de 24 millones de dólares anuales por dicho impuesto, esta exención hubiese derivado en un costo fiscal que de momento no se constituye en una prioridad” (Zambrano, 2021, pág. 93).

El proyecto de ley que estaba siendo analizado por el legislativo se considera que fue rechazado debido a que afectaba la equidad del pueblo ecuatoriano, pero se negó tanto el proyecto de ley como el informe de mayoría y el de minoría, por lo que no se resolvió nada ya que no hubo acuerdo en los votos. Sin embargo, por interpretación del ejecutivo se consideró que como ninguna de las acciones presentadas por el legislativo obtuvo votos por parte de la mayoría de los asambleístas, simplemente se mandó a que se publique en el registro oficial, lo cual produjo que no se respetara la supremacía constitucional puesto que muchas de las reformas iban en contra de la Constitución.

1.4. Proceso de inconstitucionalidad

La aplicabilidad de la ley produjo que se presentaran distintas demandas respecto a la inconstitucionalidad de muchos temas que se trataron dentro del decreto-ley del ex presidente Guillermo Lasso, las cuales empezaron a tener efectos en el momento que se puso en vigencia esta norma en el año 2021. Los actos de proposición se presentaron a la Corte Constitucional, puesto que eran los competentes para ejercer su control abstracto sobre “leyes, decretos leyes de urgencia económica y demás normas con fuerza de ley” (Ley orgánica de garantías jurisdiccionales y control constitucional, 2009), estas demandas se generaron debido a los problemas respecto a la forma en que se aprobó el proyecto de ley y el fondo de la naturaleza de las normas que se presentan, porque contravienen preceptos constitucionales de materia tributaria.

1.5. Partes procesales

La demanda fue presentada inicialmente por el abogado Yaku Pérez Guartambel, quien se encontraba debidamente legitimado, en razón de lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional (2009), donde se determina que cualquier persona puede proponer la acción de inconstitucionalidad para que sea analizada por la Corte Constitucional. En el momento del sorteo, el proceso fue asignado a la

jueza Karla Quevedo, la cual decidió admitir la causa y convocar a las partes acusadas para que presentaran las contestaciones correspondientes sobre la norma que se discutía.

Sin embargo, posteriormente, se presentaron otras acciones de inconstitucionalidad por parte de los asambleístas de distintos bloques y ciudadanos que se veían afectados por la aplicación de las normas, en otros temas diferentes al planteado por el abogado Yaku Pérez, como es el caso del relacionado con el impuesto a la herencia. Debido a estas razones, todas se acumularon dentro del proceso identificado con el número 110-21-IN/22.

En el caso de los legitimados pasivos, fueron claramente identificados en cada una de las demandas de inconstitucionalidad, los cuales eran; la Presidencia de la República, que presentó el proyecto de ley; la Asamblea Nacional del Ecuador, que debatió dicha ley en el pleno; y el Procurador General del Estado, en representación de ambos poderes estatales, dentro del juicio iniciado por la Corte Constitucional. Por otro lado, se presentaron *amicus curiae* que respaldaron los fundamentos de cada una de las demandas presentadas por cada uno de los legitimados activos.

Capítulo II

2.1. Análisis del artículo 43 numeral 2 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID- 19

Como se ha analizado, el problema jurídico que generó una de las demandas presentadas a la Corte Constitucional es el artículo 43, numeral 2, de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19. Este artículo buscaba modificarse con respecto a la exoneración de los sucesores en la primera línea de consanguinidad. En caso de que no existan herederos directos, se pasaría al cónyuge sobreviviente que acceda a la masa hereditaria dejada por parte del causante, involucrando así a dos de los tres principales sujetos activos de este tributo.

El artículo deja de lado muchos presupuestos legales, doctrinarios e incluso jurisprudenciales al momento de buscar su implementación en la ley, como es el caso de la exención tributaria. Según la doctrina, esta debería basarse en presupuestos de orden público, social o económico, los cuales en ningún caso se justifican dentro del decreto-ley realizado por el ejecutivo. Por otro lado, se ignora el orden de sucesión establecido por el Código Civil en el caso de las sucesiones abintestato. Se otorga una exoneración a los cónyuges que se encuentran al mismo nivel que los ascendientes, sin que en ninguna parte de la ley se proporcione una explicación sobre por qué dos miembros que comparten una misma categoría legal están siendo diferenciados en el cumplimiento de sus obligaciones.

Por último, se considera que esta norma desnaturaliza el impuesto a la herencia, ya que la mayoría de los obligados se encuentran dentro de la primera línea de consanguinidad, lo que conlleva a que se convierta en un impuesto inútil. Desde el punto de vista jurídico, se determina que la generación de este impuesto se produce por el aumento del patrimonio de los sucesores. Respondiendo a lo que se considera como renta, se estima que se genera por “los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios” (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, 2004).

Esta exoneración, desde el punto de vista del principio constitucional de la equidad tributaria, igualdad y no discriminación, puede considerarse como directamente discriminatoria para el resto de los sucesores que no se contemplan en la ley. Además, dentro de la Corte Constitucional, se ha desarrollado un test sobre el trato diferenciado que se lleva a cabo en determinadas regulaciones, con el objetivo de evitar normas que generen diferenciaciones desproporcionadas o irrazonables. Por esto, en la sentencia realizada por los jueces, se

analizan cada uno de los elementos de la proporcionalidad para determinar si existe alguna justificación desde la jurisprudencia.

2.2. Impuesto a la herencia (norma legal, concepto, análisis comparado)

Dentro de la Ley de Régimen Tributario Interno, se considera que el impuesto a la herencia forma parte del impuesto a la renta, por lo que se encuentra integrado en lo que se denomina como renta de ingreso ecuatoriano, específicamente en la categoría de los títulos gratuitos. En la legislación vigente en Ecuador, no existe un concepto preciso de lo que se entiende por impuesto a la herencia, y muchos de los conceptos adoptados surgen de la doctrina generada por otros países, como ocurre en el caso de Chile. El modelo de sucesión que se adoptó dentro del país también surge de lo desarrollado en Chile, en razón del código civil elaborado por Andrés Bello, por lo que la imposición tributaria cumple un modelo similar que varía en relación a las exoneraciones en cuanto a los grupos beneficiados, los montos y los momentos en que se deben declarar al Estado (Servicio de impuestos internos, s.f.).

El término "herencia" no es concebido de la misma manera en el derecho civil como en el derecho tributario; esto sucede porque en el tributo se unifican los legados y donaciones dentro de este concepto. Aunque en el transcurso del desarrollo de la ley y las regulaciones se especifica cada uno, y si bien poseen una naturaleza jurídica propia, siguen siendo gravados dentro de una misma noción tributaria de manera anual, sumándose para ser cobrados en caso de que sobrepasen el monto de la fracción básica de la tabla del impuesto.

Conceptualmente, se puede determinar que la herencia es el conjunto de derechos y obligaciones que se transmiten a otros. En algunos casos, esta transmisión se determina dentro de un testamento con la voluntad del causante, y en otros, por los órdenes de sucesión que establece el código civil. Mientras tanto, los legados son bienes concretos que se entregan a personas específicas según las indicaciones del causante. Por último, las donaciones se producen cuando una persona en vida decide entregar de manera gratuita parte de sus bienes (Canchingre, 2023).

De allí que globalmente se considere como sucesión a causa de muerte a los dos primeros casos, donde "una vez fallecido el causante, se debe abrir la sucesión y sus herederos y legatarios adquieren los derechos reales o dominios sobre bienes corporales o facultades que tenía el causante para usar, gozar y disponer, así como los derechos personales" (Gallardo, 2019, pág. 6). La materia civil suele especificar los bienes que son susceptibles de transmisibilidad, puesto que hay derechos concebidos como personalísimos que

desaparecen con la persona. No obstante, aquellos ingresos gravados que se consideran bienes y derechos sucesorios son sobre los que se debe pagar el tributo.

Sin importar la naturaleza de cómo haya sido aceptado dicho patrimonio, siempre que sea gratuito, se estima que se debe cumplir con la obligación que se tiene con el Estado de pagar un determinado tributo sobre lo que se recibe, ya sea donación, herencia o legado. Actualmente, la tabla vigente en el país determina que, en los casos donde lo transmitido no supere los 75,402.00 dólares estadounidenses, no existe la necesidad de pagar el impuesto. Este monto se considerará de manera anual y en cualquiera de las tres categorías señaladas anteriormente de manera conjunta.

En base al contexto social en el que nos encontramos, la mayoría de los habitantes suelen recibir menos de ese valor por concepto de sucesiones a causa de muerte o donaciones. Por lo tanto, se estima que no habría necesidad de eliminar dicho tributo a los herederos de la primera línea de consanguinidad, y mucho menos en los casos donde solo haya el cónyuge sobreviviente. En una ley donde se buscaba ayudar a la parte de la sociedad que había sido más afectada económicamente por razón de la pandemia, se genera un beneficio a aquellos que poseen más patrimonio exonerándolos del pago de ese tributo.

Un ejemplo de esto es lo que sucedió el año pasado, donde el Servicio de Rentas Internas informó que del presupuesto general del Estado que se recauda anualmente, el impuesto a la renta cubre un total de aproximadamente el 11%. De todo este porcentaje, el "impuesto a las herencias, legados y donaciones para el 2021 se encuentra valorado por 39,695.51 miles de dólares, correspondiendo al 0.28% del total de la recaudación bruta" (Pérez, 2022, pág. 30). A partir de esta idea, se podría determinar que la exoneración de los herederos de la primera línea de consanguinidad o el cónyuge sobreviviente reduciría casi a cero la recaudación de este tributo, volviéndolo prácticamente incobrable en la realidad. De esta manera, los únicos beneficiados serían aquellos que realmente poseen el patrimonio suficiente para pagar este impuesto, generando así una mayor desigualdad social.

No obstante, históricamente se ha considerado que este impuesto no debería existir, ya que se supone que el causante, en el momento que estuvo adquiriendo sus bienes, canceló los tributos sobre ese patrimonio. Según las críticas realizadas, esto se concebiría como una doble imposición, ya que el causante, en el momento de adquirir los bienes, ya cumplió con sus obligaciones fiscales. Aunque hay muchos que discrepan con ese criterio, ya que consideran que en términos simples "el impuesto no grava el ahorro, sino la percepción de

bienes o derechos a título gratuito por parte de alguien que no es quien los ha ahorrado durante toda la vida.” (Cano, 2021).

Todos los impuestos tienen la finalidad de proporcionar los suficientes recursos para cumplir con las necesidades de la sociedad, ya sea en términos de bienes o servicios, y superar posibles insuficiencias. En el caso específico del impuesto a la herencia, se establece con el objetivo de generar una base igualitaria entre los ciudadanos. Esto se logra mediante un enfoque progresivo, donde aquellos que más tienen son los que más deben contribuir. Sin embargo, la exoneración a los grupos considerados dentro del decreto-ley resulta ser un beneficio que, en la práctica, no cumple con el objetivo de brindar igualdad entre los ciudadanos.

2.3. Exenciones tributarias

Como se ha mencionado, las exenciones tributarias deben responder a tres supuestos: social, económico o de orden público, cada uno dirigido a eliminar el pago de un impuesto o suspender el mismo durante un tiempo, para no mermar o afectar el patrimonio de personas que, por distintas situaciones, no pueden cubrirlos. Cada uno de estos se produce en cumplimiento del principio de seguridad jurídica, ya que deben ser expresamente señalados por la autoridad determinada en la Constitución y la ley. Tal como sucede, con el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno donde se genera una lista taxativa de los motivos por los que ciertos bienes serán exonerados de pagar tributo respecto al impuesto a la renta.

Las exoneraciones de naturaleza social son de las más comunes generadas dentro del marco normativo, ya que son aquellas en las que se busca promover la igualdad para los grupos más afectados por circunstancias como discapacidad, raza o religión. En estas situaciones, se les impone una base diferente con el fin de generar igualdad con los demás. Las de carácter económico responden a que las imposiciones deben ser iguales entre los iguales, por lo tanto, se deberá cobrar según la capacidad contributiva que tengan los obligados, según las tablas impuestas por la autoridad competente. Por último, las de orden público corresponden a que la Asamblea Nacional y el poder ejecutivo podrán establecer las exoneraciones para servidores públicos u otros casos donde sea impráctico el pago de impuestos.

2.4. Orden de sucesión según el código civil

Las herencias que no estén determinadas dentro de un testamento realizado por el causante se consideran sucesiones abintestato y deben responder al orden establecido dentro del

código civil, según lo especificado en el artículo 1024: “Son llamados a la sucesión intestada los hijos del difunto, sus ascendientes, sus padres, sus hermanos, el cónyuge sobreviviente y el Estado” (Código civil, 2005). Aunque, según las reglas establecidas posteriormente, se considera que el orden exacto a ser tomado en cuenta por los sucesores será el siguiente:

- Primer orden de sucesión los hijos.
- Segundo orden de sucesión los padres y él o la cónyuge o conviviente en unión de hecho sobreviviente.
- Tercer orden los hermanos.
- Cuarto orden los sobrinos y el Estado como sobrino favorito. (Arellano, 2019).

De esta manera, se produce que el impuesto también se encuentre directamente relacionado con los ascendientes que no se encuentran contemplados en la reforma y los hermanos, que en la práctica serían los que quedan para el cumplimiento de este tributo. En ambos casos, no hay un elemento social, económico o de orden público que pueda considerarse como un fin válido para la exoneración. Tampoco va acorde con el espíritu de la norma que buscaba promover el expresidente Guillermo Lasso, ya que no cumple con el objetivo social de mejorar la situación de los ciudadanos postpandemia.

Dentro de la sentencia de la Corte Constitucional, no se analiza la posición de los ascendientes siendo que se encuentran en el mismo lugar que el cónyuge sobreviviente, cuando adquiere la categoría de herederos. Aunque la labor de dicho tribunal, es verificar la constitucionalidad de la norma, es necesario que se resalte la vulneración de las leyes orgánicas en materia de sucesiones por causa de muerte desarrolladas dentro del Código Civil, donde se deja de lado las reglas de las sucesiones abintestatos.

Capítulo III

3.1. Análisis de la Corte Constitucional en la sentencia N° 110-21-IN/22 y acumulados

La sentencia N° 110-21-IN/22 realiza un análisis de cada uno de los artículos que fueron presentados como inconstitucionales en la ley orgánica para el desarrollo económico y sostenibilidad fiscal. Con respecto a la exoneración dentro del impuesto de herencia, se enfoca en la vulneración al principio de igualdad y no discriminación, ya que se realiza una distinción demasiado subjetiva sin un enfoque legal ni de capacidad económica de los obligados. La Corte Constitucional reconoce que ambos principios se encuentran en la Constitución como parte del derecho de libertad y como principios para poder ejercer los derechos ciudadanos.

Dentro de la jurisprudencia realizada por la Corte, se considera que la igualdad solo podrá alterarse en los casos donde los sujetos se encuentren en situaciones diferentes que conlleven a una vulneración de derechos. Para ello, se deberán crear acciones afirmativas que permitan revertir situaciones de discriminación por la desigualdad de condiciones. En materia tributaria, se considera que los sujetos pasivos del impuesto a la herencia son los herederos, legatarios y donatarios que, debido al traspaso de bienes por medio de un título gratuito, aumentan su patrimonio.

No obstante, en determinadas situaciones existen excepciones en donde “están obligados a declarar y pagar este impuesto, cuando corresponda, los albaceas, representantes legales, tutores, apoderados, curadores, administradores fiduciarios o fideicomisarios” (CASO No. 110- 21-IN y acumulados, 2022, pág. 59), es decir, se vuelven obligados todos aquellos que ostenten la calidad de responsables. De todos los obligados dentro del decreto-ley que se han mencionado, únicamente se exonera a los que se encuentran a la primera línea de consanguinidad y al cónyuge cuando ostente la calidad de heredero. En base a esto, es que se vuelve indispensable analizar esa exoneración para determinar si hay o no una vulneración de derechos a los demás sucesores, y de esa manera concluir si es o no inconstitucional.

3.2. Principios constitucionales vulnerados en materia tributaria

El Poder Ejecutivo tiene la facultad conferida por la norma constitucional para presentar proyectos de ley en materia económica de carácter urgente. No obstante, para que las normas que se quieran instaurar dentro del ordenamiento jurídico sean puestas en vigencia, deben ser debatidas dentro de la Asamblea Nacional. Sin embargo, “cuando en el plazo señalado la Asamblea no apruebe, modifique o niegue el proyecto calificado de urgente en materia

económica, la Presidenta o Presidente de la República lo promulgará como decreto-ley y ordenará su publicación en el Registro Oficial” (Constitución de la República del Ecuador, 2008).

De esta premisa se desencadenan dos problemas que fueron latentes dentro del decreto-ley que se analiza. En primer lugar, no se toma en consideración la posibilidad de que la Asamblea no logre llegar a un consenso en ninguna de las posturas mencionadas dentro del artículo 140 de la Constitución del Ecuador. En la Ley Orgánica de Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19, se generaron dos debates dentro de los cuales no hubo ni la aprobación ni el rechazo del proyecto de ley, ya que no se obtuvo mayoría en ninguna de las dos posturas presentadas. Por lo tanto, el Ejecutivo lo tomó como una negativa y lo mandó a publicar en el Registro Oficial.

Por otro lado, el segundo problema se enfoca en que la facultad que se otorga al Ejecutivo para “establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos” (Constitución de la República del Ecuador, 2008), no debe ser contraria ni sobrepasar lo que se determina dentro de los principios constitucionales en materia tributaria, junto con lo determinado por la Corte Constitucional sobre los principios de igualdad y no discriminación de manera general dentro de las normas promulgadas. Es de ahí que, bajo ninguna circunstancia, se puede sobrepasar esa facultad otorgada por la Constitución sobre los derechos de los ciudadanos.

En el artículo 300 se desarrollan cada uno de los principios que deben tomarse en consideración al momento de regular lo concerniente a tributos; entre estos se encuentran la “generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria” (Constitución de la República del Ecuador, 2008). En el decreto-ley presentado por el expresidente Guillermo Lasso en relación al impuesto a la herencia, se determina por parte de los demandantes que uno de los principios mencionados dentro de la materia fue vulnerado, tal es el caso de la equidad tributaria junto con sus principios conexos, que son la igualdad y la no discriminación.

Aunque en la norma no se ha desarrollado un concepto exacto de lo que se entenderá por equidad tributaria, se ha intentado superar ese vacío con la doctrina, que lo conceptualiza de la siguiente forma: “la equidad social en las relaciones fiscales es el establecimiento de impuestos y tasas de acuerdo con la capacidad de pago de los contribuyentes. Este principio se sustenta en el principio de igualdad, divulgado en la ley” (Tovar, 2023, pág. 7). Lo básico de los tributos se remonta, desde la perspectiva de la justicia, a que los que más tienen, más impuestos deberían pagar, en razón de su capacidad patrimonial, y en el caso de que se

tenga que generar exenciones, serán en fundamentos debidamente justificados desde el ámbito tributario, y de no ser suficiente, la Corte Constitucional generó un test de proporcionalidad para lograr determinar si cumplen con los principios de equidad, igualdad y no discriminación.

3.2. Jurisprudencia sobre la equidad tributaria sobre el trato diferenciado

La Corte Constitucional ha desarrollado algunas sentencias en razón del principio de equidad tributaria, dentro de lo cual se ha generado una línea jurisprudencial que debe ser considerada al momento de intentar instaurar una norma que busque modificar un determinado impuesto, como sucede en el caso de las herencias, legados y donaciones. Con respecto a la equidad tributaria, se ha establecido que atiende “a un ámbito horizontal, lo que se entiende que los sujetos con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera” (Sentencia N.º04315-SIN-CC, 2015). De esta manera, se produce una relación directa con lo que se considera como principio de progresividad.

En una de las sentencias más recientes expedidas por parte de la Corte, se realizó un análisis más profundo de lo que se entiende por la palabra "equidad" dentro del derecho constitucional. Se tomó en consideración un concepto desarrollado por el doctrinario colombiano Mauricio Plazas, quien establecía que se “impone al sistema [tributario] el requisito de afectar con el mismo rigor a quienes se encuentren en la misma situación, de forma tal que pueda afirmarse que es igual para iguales y desigual para desiguales” (Sentencia No. 65-17-IN /21, 2021), todo en función de evitar producir situaciones de inequidad social.

Este principio busca que no se generen privilegios y tampoco cargas exageradas a un determinado grupo social, pero muchas veces no suele cumplirse con este objetivo debido a una incorrecta aplicación de las leyes. Para esto, la Corte Constitucional de Colombia determina que se generan cargas tributarias exageradas “cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión” (Sentencia No. 65-17- IN /21, 2021). Los fines del impuesto a la herencia son que se cobre a aquellos que reciben un mayor patrimonio en las sucesiones a causa de muerte y donaciones, con el objetivo de cumplir con la equidad tributaria.

Aunque se considere que cada principio posee una naturaleza propia, no significa que sean independientes, por lo que en razón de esto se determina que, además del principio de progresividad, también existe una íntima relación con el principio de proporcionalidad. Por su lado, la naturaleza de este principio se enfoca en que “la contribución de los sujetos al gasto

público en función de la respectiva capacidad contributiva en cuyo caso, el contribuyente aportará una parte justa y adecuada de sus ingresos o utilidades” (Sentencia N.º 04315-SIN-CC, 2015). De ahí se complementan estos principios de manera que se produce lo que busca el Estado mediante los tributos: generar una justicia tributaria para solventar el gasto público.

En razón de esto, la Corte Constitucional ha desarrollado un test de proporcionalidad que sea capaz de determinar que la aplicación de un trato diferenciado no produce un estado de discriminación injustificada entre alguno de los sujetos sometidos por la ley analizada. Aunque se ha aplicado en algunas sentencias de diferentes ámbitos del derecho, como es el caso de la sentencia No. 14-11-IN/20 y la No. 39-18-IN/22, ninguna desarrolla este tema con tanta precisión como la sentencia No. 18-21- CN/21 y acumulados, donde se desglosan cada uno de los elementos que se deben tomar en consideración para realizar una adecuada aplicación del test, los permitirán acotar información al realizado dentro de la sentencia analizada.

Para aplicar el test de proporcionalidad, es necesario, en primer lugar, destacar la naturaleza del trato diferenciado que se produce. Esto se debe al principio de no discriminación, es decir, si los sujetos entre los cuales se busca producir una diferenciación no promueven derechos, se generará una diferencia considerada discriminatoria. La justificación de una adecuada aplicación de la diferenciación puede demostrarse cuando se cumplen los 4 requisitos que validan la proporcionalidad de la medida, los cuales son: “fin constitucionalmente válido, idoneidad, necesidad y proporcionalidad propiamente dicha” (Sentencia No. 18-21-CN/21 y acumulado, 2021).

El primero de los elementos se enfoca en que la diferenciación debe realizarse de acuerdo con el espíritu de la norma constitucional, donde la diferencia se produzca con el objetivo de que un grupo de personas que se encuentra en una situación desigual al resto logre estar en igualdad de condiciones con los demás. La idoneidad se dirige a la idea de que es la medida más adecuada para lograr un fin planteado dentro de la generalidad de la norma. En cambio, la necesidad es el parámetro que busca determinar que la diferencia adoptada es la menos gravosa, por encima de otras. Por último, la proporcionalidad propiamente dicha se refiere a que hay un equilibrio entre la protección que se busca crear con la restricción que se va a generar (Sentencia No. 18-21- CN/21 y acumulado, 2021).

Test de proporcionalidad dentro del impuesto a la herencia

Según el presidente de la República del Ecuador, la intención de la norma es “eliminar la carga tributaria a los beneficiarios directos del causante” (CASO No. 110-21-IN y acumulados, 2022). Sin embargo, es insuficiente para considerar que cumple con los principios

determinados en la Constitución de la República del Ecuador. Con base en esto, la Corte Constitucional aplica el test de proporcionalidad para estudiar si se cumple con cada uno de los presupuestos considerados en la jurisprudencia para que se genere la admisibilidad del artículo.

En primer lugar, se toma en consideración la diferenciación que se generaría entre los sujetos que están obligados a cancelar este tributo. Por eso, se deben analizar cada uno de los elementos. Respecto a la comparabilidad, se debe determinar la semejanza de los sujetos. Por lo cual, se estima necesario analizar lo alegado por las partes, lo cual resulta ser insuficiente, ya que únicamente se considera que se genera en base al “grado de consanguinidad o relación que los herederos mantienen con el causante para la concesión de una exención del pago del impuesto a la herencia” (CASO No. 110-21-IN y acumulados, 2022).

A raíz de eso, la Corte Constitucional determina que, en caso de que no exista comparabilidad, “un trato diferenciado no podría ser considerado como discriminatorio, ya que existirían diferencias que lo justifica” (CASO No. 110-21-IN y acumulados, 2022). Esto se explica de la siguiente manera: en el caso concreto, los sujetos pasivos que están siendo exonerados pertenecen a la misma categoría, que es la de herederos, al igual que los demás a los cuales no se considera dentro del decreto-ley. Por lo tanto, hay un elemento de comparabilidad, ya que todos poseen la misma categoría jurídica.

El trato diferenciado también está presente dentro de la norma analizada, ya que solo unos pocos herederos especificados en la ley gozan de una exoneración tributaria. Por último, se encuentra el tercer elemento, que es verificar el resultado del trato diferenciador para saber si es o no discriminatorio según los principios constitucionales. En base a la información proporcionada por las partes, la Corte considera que la exención se produjo únicamente en función del parentesco de los exonerados, lo cual no solo es arbitrario, sino también inconstitucional.

No obstante, con el objetivo de comprender la falencia de esta norma, se analizarán los elementos que la Corte Constitucional no tomó en consideración. No se puede hablar de un fin constitucionalmente válido cuando viola directamente principios como el de equidad tributaria, igualdad y no discriminación. Desde el punto de vista de la idoneidad, tampoco se puede considerar que lo es, ya que no se alcanza el fin de la norma por el cual fue creada, que es combatir las secuelas que dejó la pandemia.

Además, no es necesaria, ya que no es la medida menos gravosa que pudo haber tomado el Ejecutivo. No genera perjuicio a ninguna de las partes, pero crea una situación de privilegio para las personas que reciben grandes montos por concepto de herencias, legados o donaciones. En conclusión, no se puede considerar que la norma cumple con alguno de los requisitos constitucionales para determinar que no es discriminatoria o que brinda protección, ya que no posee ningún fundamento jurídico que la respalde.

3.4. Decisión de la Corte Constitucional

El artículo 43, numeral 2, fue declarado inconstitucional en cuanto a su propuesta mediante decreto-ley. Esto se debe a que se considera que la simple cercanía no es motivo suficiente para justificar una exoneración, ya que no pasó el test de proporcionalidad realizado por la Corte Constitucional. Esto afecta al principio de generalidad, “puesto que la exención para el pago del impuesto a la herencia deriva en que las personas comúnmente llamadas a suceder ya no contribuyan a la redistribución como parte del principio de solidaridad que caracteriza al sistema tributario” (CASO No. 110-21-IN y acumulados, 2022).

3.5. Voto concurrente

Después de la decisión tomada por la mayoría, se presenta un voto concurrente que considera que los argumentos utilizados para declarar la inconstitucionalidad no fueron los correctos, aunque la decisión final fue la adecuada.

Jueza Daniela Salazar

La jueza se encuentra de acuerdo con todos los elementos considerados dentro del análisis de la diferenciación de los sujetos, con respecto a la comparabilidad de los sujetos, junto con el trato diferenciado que se aplica entre ellos de manera injustificada. Sin embargo, como se analizó dentro del test de proporcionalidad, resultó ser insuficiente porque dejó de lado otros elementos como la razonabilidad, junto con la vulneración del principio de generalidad del tributo. Además, desde otra perspectiva, podría llegar a ser justificado un trato diferenciador.

Esto sucede si se lo analiza de la siguiente forma;

(i) que el vínculo entre el causante y los herederos referidos en la exención es más estrecho y el más común, por lo que estos tienen una mayor participación en la generación del ahorro y del patrimonio que se grava con el impuesto, y (ii) que el Estado busca garantizar la transmisión de dicho patrimonio en el que se comprenden los activos productivos para la

continuidad de la generación de más renta en el futuro (CASO No. 110-21-IN y acumulados, 2022).

Desde ese punto de vista, podría llegar a haberse cumplido con el principio de razonabilidad, donde el fin de la distribución de la riqueza podría verse superado por el de mantener el patrimonio de los familiares. El presente voto concurrente no se presenta con el objetivo de brindar argumentos para mantener la exoneración producida en el proyecto de ley, sino que se enfoca en la falta de análisis que tuvo la Corte al momento de considerar los otros aspectos de la proporcionalidad.

3.6. Voto salvado

Aunque en el análisis de la Corte Constitucional se abordarán los puntos principales de las exoneraciones a determinados herederos dentro del impuesto a la herencia, hubo jueces que en sus votos salvados expusieron los motivos por los cuales no estaban de acuerdo con el voto de la mayoría. Ello se debió a que lo analizaron desde una perspectiva más amplia que considera tanto aspectos tributarios como constitucionales.

Jueza Carmen Corral Ponce y Juez Enrique Herrería Bonet

Ambos jueces, en sus votos salvados, realizan un análisis interesante respecto a la exoneración generada a los herederos de la primera línea de consanguinidad y al cónyuge sobreviviente en caso de no haber hijos, en relación con el impuesto a la herencia. Esto se debe a que lo examinan desde el punto de vista de la protección hacia los familiares directos del causante, reconocidos como el núcleo de la sociedad en la misma Constitución, por lo cual se debe proteger junto con el "patrimonio familiar como sostén del hogar" (CASO No. 110-21-IN y acumulados, 2022).

El enfoque brindado a esta idea es que se exonera a esos dos grupos porque son aquellos en quienes recae principalmente lo considerado en el artículo 69 numeral 2 de la Constitución de la República del Ecuador, que establece lo siguiente: "2. Se reconoce el patrimonio familiar inembargable en la cuantía y con las condiciones y limitaciones que establezca la ley. Se garantizará el derecho de testar y de heredar" (Constitución de la República del Ecuador, 2008), ya que son quienes representan el núcleo familiar.

Sin embargo, en ninguna parte de la constitución se considera que por el vínculo familiar que se tiene se deberá generar beneficios y mucho menos de carácter tributario, incluso dentro del Código Civil ya se defiende esta categoría por medio del orden de sucesión intestada donde los hijos serán quienes excluyan a los demás herederos y en caso de que no haya se

acudirá a los que siguen. No obstante, ni como una forma de proteger a la familia puede defenderse la exoneración porque el cónyuge será heredero con los ascendientes en caso de que no haya hijos, incluso dentro de dos sujetos dentro un mismo nivel dentro del orden de sucesión se produce una diferenciación sin ningún fundamento donde se otorga un privilegio injustificado.

Al final, incluso se estaría vulnerando el principio de progresividad porque se estaría cobrando menos a las personas que más tienen. Si se hubiera puesto en consideración las repercusiones económicas que tuvieron los herederos, podría haber sido aceptado, pero ninguna de las partes que promovió la entrada en vigencia de esta norma defendió adecuadamente la idea de que la exoneración cumplió con el objetivo que tenía el Estado, por lo que se la catalogó de inconstitucional.

Conclusiones

En conclusión, al ejecutivo se le han dado atribuciones para que realice proyectos de ley que sean debatidos por el pleno de la Asamblea Nacional con mayor agilidad con el objetivo de mejorar la situación económica del país. Sin embargo, no se puede de tomar de manera arbitraria o subjetiva, para implementar normas que son contrarias a derechos y principios, mucho menos dentro del ámbito tributario donde el objetivo primordial es la de generar una equidad social que sea capaz de cubrir el gasto público.

El impuesto a la herencia es un tributo legalmente reconocido en el Ecuador que busca que el sucesor, legatario o donatario pague una imposición fiscal, producida por el aumento patrimonial. En los casos en que se busque producir una exoneración tributaria, debe ser de carácter económico, social o de orden público que se fundamente en razones jurídicas, que vayan más allá de la consanguineidad que haya entre los obligados, que fue el argumento utilizado para dar validez a la norma. Y en el caso de que la norma no sea suficiente acudir a la jurisprudencia desarrollada por la Corte Constitucional, por medio de la aplicación del test de proporcionalidad que brinde validez jurídica a la norma.

La norma que se realizó dentro del decreto-ley expedido por el expresidente Guillermo Lasso, se fundamentó en una clara contravención a las bases de la equidad social, porque buscaba permitir que los que más tienen menos paguen. Aunque el artículo 43 numeral 2 de la ley orgánica de desarrollo económico y sostenibilidad fiscal se encontraba en una ley que buscaba ayudar a los grupos sociales afectados por el COVID-19, no se logró demostrar de qué manera iba a ser posible eso con el artículo analizado en el presente trabajo.

Únicamente revisando los datos generados por el Servicio de Rentas Internas (SRI), se puede reconocer que la mayoría de ecuatorianos no llega a la fracción básica, por lo que no se encuentran en la obligación de pagar este impuesto. En conclusión, se lo considera como un privilegio a un determinado grupo social que, teniendo la capacidad contributiva de pagar este impuesto, se los buscaba exonerar por la relación de parentesco que se tenía con el causante. Conllevando a que los ascendientes que poseen la misma categoría de herederos que el cónyuge, si se encuentran en la obligación de pagarlo, dejándose de lado el orden de la sucesión intestada y el argumento de que la cercanía con el causante es suficiente motivo para que se produzca esta exención.

Referencias

Arellano, P. (24 de octubre de 2019). Sucesión en el Ecuador. Derecho Ecuador: <https://derechoecuador.com/sucesion-en-el-ecuador/>

Canchingre, G. (2023). El Impuesto a la Renta sobre Herencias, Legados y Donaciones en la Recaudación Tributaria del Ecuador periodo 2019-2021. Pensamiento empresarial, 78-115. <https://revistas.uazuay.edu.ec/index.php/udaakadem/article/view/671/1018>

Cano, J. (14 de julio de 2021). No hay doble imposición en el Impuesto de Sucesiones. Huella Legal: <https://www.huellalegal.com/doble-imposicion-impuesto-de-sucesiones/>

CASO No. 110-21-IN y acumulados, Sentencia No. 110-21-IN/22 y acumulados (Corte Constitucional del Ecuador 28 de octubre de 2022).

Código civil, Registro Oficial Suplemento 46 (Congreso Nacional 24 de julio de 2005).

Código orgánico de planificación y finanzas públicas, Registro Oficial N° 306 (Ministerio de Finanzas públicas 22 de octubre de 2010).

Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial N° 449 (Asamblea Constituyente de Montecristi 2008).

Gallardo, C. (2019). DEBATE SOBRE EL IMPUESTO A LA HERENCIA A NIVEL NACIONAL Y SU COMPARACIÓN A NIVEL DE PAÍSES MIEMBROS DE LA OCDE. Tesis de maestría. Universidad de Chile. <https://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/176025/Tesis%20-%20Cesar%20Gallardo%20-%20201%20Parte.pdf?sequence=1>

Ley orgánica de garantías jurisdiccionales y control constitucional, Registro oficial N° 52 (Asamblea Nacional del Ecuador 22 de octubre de 2009).

Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, Registro oficial N° 587 (Presidencia de la República 29 de noviembre de 2021).

Pérez, D. (2022). Eliminación del impuesto a la renta de ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones y la afectación a la redistribución de la riqueza en el Ecuador. Tesis de grado. Universidad de Ambato.

Sentencia N.º 04315-SIN-CC, Caso N°0051-14-IN (Corte Constitucional 2015). http://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcNBlDGE6J3RyYW1

pdGUyMDIzJywgdxVpZDonMzFINmZjZmltYmJIYS00NGU4LTkxNGEtNjBkMjIzMDI4NzZlLnBkZid9

Sentencia No. 14-11-IN/20, Caso No. 14-11-IN (Corte Constitucional del Ecuador 2020).
http://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcNBlDGE6J3RyYW1pdGUyMDIzJywgdxVpZDonZmViZDM3YmUtNjdjYy00ZDM3LThmYWEtMWMyYzJmM2FkNmIwLnBkZid9

Sentencia No. 18-21-CN/21 y acumulado, Caso No. 18-21-CN y 29-21-CN (Corte Constitucional 2021).
http://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcNBlDGE6J3RyYW1pdGUnLCB1dWlkOic3NzAwN2RmMi1INzk4LTRkOGYtYTIhNS05Njg5ZTRiNzRmZDEucGRmJ30=

Sentencia No. 39-18-IN/22, Caso No. 39-18-IN (Corte Constitucional del Ecuador 2022).
http://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcNBlDGE6J3RyYW1pdGUnLCB1dWlkOic2NzY2NzQzZS0xYjVlLTQ5NWEtOGNmOC0wYTc5NmRlNzM3ODYucGRmJ30=

Sentencia No. 65-17-IN /21, Caso No. 65-17-IN (Corte Constitucional 2021).
http://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcNBlDGE6J3RyYW1pdGUnLCB1dWlkOicwY2Q2MWM2OC0wMTg5LTQ0YzQtOTIiNS0yZjM1Yzk5MWNiMGQuucGRmJ30=

Servicio de impuestos internos. (s.f.). Impuesto a la herencia en Chile.
<https://www.ciat.org/Biblioteca/SeminariosyTalleres/2011/ReddeAreasdeEstudios-IIEncuentro/Chile.pdf>

Tovar, S. (2023). EL PRINCIPIO DE EQUIDAD FISCAL COMO GARANTÍA DE LOS DERECHOS DE LOS CIUDADANOS ECUATORIANOS CONTRIBUYENTES. Tesis de maestría. Universidad de Ambato.
https://repositorio.uta.edu.ec/bitstream/123456789/38177/1/1.-proyecto_de_investigaci%c3%93n_finalizado_tovar_stefania.pdf

Weidenslaufer, C., Cavada, J., & Morales, P. (2019). Impuesto a las Herencias: Recaudación y análisis comparado en Chile, Reino Unido y EE.UU. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile:
https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/27700/1/Impuesto_herencias_comparado_y_recaudacion_en_Chile_CW_JPC_PM_1.pdf