

REPÚBLICA DEL ECUADOR



**INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
UNIVERSIDAD DE POSGRADO DEL ECUADOR**

Trabajo de titulación para obtener la Maestría Profesional en Administración
Tributaria

ARTÍCULO CIENTÍFICO

TÍTULO DEL TRABAJO

**ESTUDIO COMPARATIVO Y APLICACIÓN DEL CUERPO LEGAL
DEL IMPUESTO A LAS HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES EN
EL ECUADOR**

Autora: Paulina Jeanneth Quiroz Carrera

Director: Xavier Mauricio Torres Maldonado

Quito, noviembre 2019

AUTORÍA

Yo, Paulina Jeanneth Quiroz Carrera, Máster, con CI 1712266574, declaro que las ideas, juicios, valoraciones, interpretaciones, consultas bibliográficas, definiciones y conceptualizaciones expuestas en el presente trabajo, así como los procedimientos y herramientas utilizadas en la investigación, son de absoluta responsabilidad de la autora del trabajo de titulación. Asimismo, me acojo a los reglamentos internos de la universidad correspondientes a los temas de honestidad académica.

A handwritten signature in blue ink, consisting of a large, stylized initial 'P' followed by a surname that is partially obscured by a horizontal line.

Firma

C. I. 1712266574

AUTORIZACIÓN DE PUBLICACIÓN

“Yo, Paulina Jeanneth Quiroz Carrera cedo al IAEN, los derechos de publicación de la presente obra por un plazo máximo de cinco años, sin que deba haber un reconocimiento económico por este concepto. Declaro además que el texto del presente trabajo de titulación no podrá ser cedido a ninguna empresa editorial para su publicación u otros fines, sin contar previamente con la autorización escrita de la universidad”

Quito, noviembre 2019

A handwritten signature in blue ink, consisting of a large, stylized initial 'P' followed by a surname, written over a horizontal dashed line.

FIRMA DE CURSANTE

DEDICATORIA

Vive como si fueras a morir mañana. Aprende como si fueras a vivir siempre.

Gandhi

A mi madre que está en el cielo, quien me dio fuerzas para seguir adelante y fue ejemplo de lucha y sacrificio.

Paulina Quiroz

AGRADECIMIENTO

A mi padre, hermanos y sobrinos por ser la base y sustento de mi existencia.

A mi querido esposo por ser mi compañero eterno.

A mi tutor, Mauricio Torres por su guía y profesionalismo.

Al Instituto de Altos Estudios Nacionales por ser fuente generadora de conocimiento.

A mis compañeros y amigos, por compartir momentos inolvidables.

Paulina Quiroz

“ESTUDIO COMPARATIVO Y APLICACIÓN DEL CUERPO LEGAL DEL IMPUESTO A LAS HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES EN EL ECUADOR”

Resumen

El cuerpo legal que rige el Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones en el Ecuador ha sufrido constantes reformas y controversias, y son las más relevantes aquellas establecidas a partir de la vigencia de la Ley Orgánica para Evitar la Elusión del Impuesto a la Renta sobre Ingresos Provenientes de Herencias, Legados y Donaciones en el 2016, donde se incluyeron cambios importantes con respecto al hecho generador, plazos de prescripción únicos para este impuesto y formas de control para transferencias de dominio de bienes sea por donaciones, actos de compra venta entre legitimarios de manera directa o con la intervención de terceros y sustitutos; entre otros. La normativa vigente y los procedimientos de aplicación no permiten un fácil entendimiento tanto para el ciudadano, así como para las instituciones que utilizan las declaraciones que se deriven de él en sus procesos internos, debido a antinomias y vacíos legales, por lo que dista de lo tipificado en la Constitución del 2008 para el Régimen Tributario como principio rector, que es la simplicidad en la aplicación de los impuestos.

La metodología aplicada fue mediante un estudio comparado del cuerpo legal que rige este impuesto a partir de su última reforma en el 2016, la cual modificó la Ley de Régimen Tributario Interno¹; y, en función de la prelación jurídica establecida en la Carta Magna, se buscó determinar y aclarar aspectos específicos de difícil comprensión, inclusive para la Administración Tributaria; y, que conlleven al cometimiento de fenómenos como la elusión² o la evasión fiscal³; como por ejemplo, el ocultamiento de acervo⁴; actos considerados como defraudaciones tributarias, tipificados en el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal; por lo que, se sugirió una posible reforma del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno o la emisión de una Resolución aclaratoria por parte del Servicio de Rentas Internas, como un mecanismo de simplicidad administrativa.

Palabras clave: Antinomias, Impuesto a las Herencias, reformas, simplicidad administrativa, vacíos legales.

¹ Hasta el año 2016 la Ley de Régimen Tributario Interno LRTI codificada (2004) contempló las modificaciones realizadas por la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria (2007), la que en el artículo 91 incluyó el uso de una tabla progresiva para el pago de impuestos, ya que anteriormente se aplicaba la tarifa única del 5% sobre el excedente a la fracción básica desgravada de Impuesto a la Renta para personas naturales, también se incluyó deducciones y exenciones para herederos y legatarios.

² En ocasiones de manera deliberada ya que “[...] en la elusión el contribuyente impide el nacimiento de la obligación tributaria situándose en una zona en donde no llega la ley tributaria [...]”. (Carpio, 2012, p. 55).

³ Cosulich (1993) define a la evasión como: “La evasión tributaria asume generalmente un carácter encubierto y derivado de una conducta consciente y deliberada. Sin embargo, puede darse el caso de evasión abierta (por ejemplo, vendedores ambulantes) y que se deriva de un acto inconsciente [sic] [...]” (p. 9).

⁴ Denominado como: “masa de bienes que el difunto ha dejado” (Código Civil, 2005, art. 1001).

Abstract

The legal instrument that governs tax on inheritances, bequests and donations in Ecuador has suffered regular reforms and disputes. The most relevant are those established as of the validity of the Organic Law to avoid circumvention on Income Taxes that come from Inheritances, bequest and donations on 2016. Important changes were included in the generator fact; unique prescription terms for the tax, ways to regulate transfers of domain of goods by donations, acts of purchase and sale between legitimacies in direct way or with the intervention of third parties and substitutes; among others. The regulations in force and application procedures don't let an easy understanding for the citizen neither for the institutions which use statements that are derived of him in their internal processes due to antinomies and legal loopholes that are different from the typified in the Constitution of 2008 for the tributary regime as the principal rector. It is the simplicity in the application of the taxes.

The applied methodology was through a comparative study of the legal instrument that rules the tax from its last reform in 2016 which modified the Internal Tributary Regime Law and depending on the legal priority established on the "Carta Magna". It seeks to determine and clarify specific aspects of difficult understanding, even for the Tributary Administration that leads to incur phenomena like elusion or fiscal evasion. For example; acquis concealment, acts considered tributaries fraud typified in article 298 of the Organic Integral Criminal Code. Because of this was suggested a possible reform of bylaw for the application of the Internal Tributary Regime or the issuing of a resolution explanatory from the Internal Rents Service, as a mechanism of administrative simplicity.

Key words: Antinomies, tax on inheritances, reforms, administrative simplicity, legal loopholes.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	1
2. DESARROLLO.....	3
2.1 ANTECEDENTES	4
2.2 EL IMPUESTO A LAS HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES.....	4
3. APLICACIÓN DE LAS NORMAS EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	8
3.1 PRELACIÓN JURÍDICA Y ALCANCE DE LA NORMATIVA DEL IMPUESTO A LAS HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES EN EL ECUADOR.....	9
4. PRINCIPALES MODIFICACIONES A LA LRTI CODIFICADA (2004) POR LA LEY ORGÁNICA DE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES (2016).....	11
4.1 HECHO GENERADOR.....	11
4.2 PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN.....	12
4.3 INTERVENCIÓN DE RESPONSABLES Y SUSTITUTOS.....	13
5. ANÁLISIS COMPARADO DEL CUERPO LEGAL DEL IMPUESTO A LAS HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES SOBRE ASPECTOS DE DIFÍCIL INTERPRETACIÓN O APLICACIÓN	14
5.1 ERRORES EN LA APLICACIÓN POR INCONSISTENCIAS EN LA NORMATIVA SOBRE EL HECHO GENERADOR.....	14
5.2 RENUNCIA DE GANANCIALES	16
5.3 CANCELACIÓN DEL USUFRUCTO POR CADUCIDAD O EXTINCIÓN	18
5.4 CONSOLIDACIÓN DE INFORMACIÓN POR DONACIONES EFECTUADAS EN UN MISMO PERÍODO	20
5.5 OBLIGACIÓN DE PRESENTACIÓN DEL FORMULARIO 108 Y SU ANEXO	20
5.6 PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN DE DECLARAR EL IMPUESTO A LAS HERENCIAS (CASOS ESPECIALES)	22
5.6.1 Prescripción de la obligación de declarar el impuesto a las herencias por fallecidos con número de cédula de 9 dígitos.....	22
5.6.2 Prescripción para declaraciones incompletas de herencias.....	23
5.7 PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN DE DECLARAR DONACIONES.....	24
5.8 CRITERIOS DE VALORACIÓN PARA INMUEBLES, BIENES MUEBLES EN CASOS DE DONACIONES	25
5.9 DONACIÓN EN NUMERARIO.....	26
5.10 PROCEDIMIENTO CASO: CUALQUIERA PUEDE DECLARAR	27
6. METODOLOGÍA	28
7. RESULTADOS.....	31
7.1 MATRIZ DE HALLAZGOS.....	31
7.2 PLANTEAMIENTO DE REFORMA AL REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO Y LA EMISIÓN DE DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL VÍA RESOLUCIÓN O ACLARACIONES MEDIANTE CIRCULARES	33
7.2.2 DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL MEDIANTE RESOLUCIÓN Y ACLARACIONES MEDIANTE CIRCULAR. 36	
7.2.2.1 Sobre obligación de solicitar anexo a la declaración del 108	36
7.2.2.2 Sobre la renuncia de gananciales.....	37
8. CONCLUSIONES.....	39
9. BIBLIOGRAFÍA.....	40
10. ANEXOS	44
ANEXO 1.- RESOLUCIÓN OBLIGACIÓN DE PROCESOS POR INTERNET	44
ANEXO 2.- CONSIDERACIONES SOBRE ACEPTACIÓN EXPRESA Y TÁCITA	45
ANEXO 3.- GUÍA DEL CONTRIBUYENTE PARA ELABORACIÓN DE DECLARACIONES DE HERENCIAS DONDE SE CONSIDERA COMO HECHO GENERADOR EL FALLECIMIENTO.....	45

ANEXO 4.- REQUISITOS PARA INSCRIPCIÓN DE ESCRITURAS POR RENUNCIA DE GANANCIALES EXTRAÍDO DE LA PÁGINA WEB DEL REGISTRO DE LA PROPIEDAD	46
ANEXO 5.- SOBRE LA RENUNCIA DE GANANCIALES, CONSULTA INGRESADA DE FECHA 25 DE FEBRERO DE 2015..	46
ANEXO 6.- SOBRE RENUNCIA DE GANANCIALES, CONSULTA INGRESADA DE FECHA 15 DE ABRIL DE 2015	47
ANEXO 7.- SOBRE RENUNCIA DE GANANCIALES, CONSULTA INGRESADA DE FECHA 03 DE OCTUBRE DE 2017. INCLUIDA EN LA PÁGINA WEB DEL SRI EN EL AÑO 2020	47
ANEXO 8.- CONSOLIDACIÓN DE INFORMACIÓN EN DONACIONES. PÁGINA WWW.SRI.GOB.EC.....	48
ANEXO 9.- REQUERIMIENTO DE ANEXOS AL FORMULARIO 108 PARA LA INSCRIPCIÓN DE ESCRITURAS	48
ANEXO 10.- CONSOLIDADO DE PUBLICACIONES EN EL REGISTRO OFICIAL POR EL IMPUESTO A LAS HERENCIAS ..	49
ANEXO 11.- SISTEMA HABILITADO PARA PRESCRIPCIÓN DE HERENCIAS, LEGADOS Y NO PARA DONACIONES	50
ANEXO 12.- CONSULTA VINCULANTE SOBRE PRESCRIPCIÓN DE DONACIONES	51
ANEXO 13.- SOLICITUD DE PRESCRIPCIÓN EN VENTANILLA. NO CONTEMPLA LA PRESCRIPCIÓN PARA DONACIONES.....	52
ANEXO 14.- SOBRE EL CASO CUALQUIERA PUEDE DECLARAR. CONSULTA DE 18 DE MARZO DE 2015.....	53
ANEXO 15.- PÁGINA WEB SRI	53
ANEXO 16.- CONSULTA DE 04 DE DICIEMBRE DE 2015	54

1. Introducción

La Ley Orgánica para Evitar la Elusión del Impuesto a la Renta sobre Ingresos Provenientes de Herencias, Legados y Donaciones (en adelante, Ley Orgánica de Herencias, Legados y Donaciones, 2016) en su artículo 1 modifica a la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI, 2004)⁵ la cual establece como objeto de gravamen de este impuesto lo siguiente:

[...] Los incrementos patrimoniales, provenientes de herencias, legados y donaciones, hallazgos y todo tipo de acto o contrato por el cual se adquiera el dominio a título gratuito, de bienes y derechos existentes en el Ecuador [...].

[...] también estará gravado con este impuesto el incremento patrimonial proveniente de bienes o derechos existentes en el extranjero [...] (LRTI, 2004, art. 36 literal d).

Los sujetos que sean beneficiarios de este incremento patrimonial tanto personas naturales como sociedades y que a través de “hechos, actos, contratos o figuras jurídicas” (LRTI, 2004. Art. 36) se les haya transferido el dominio de bienes muebles o inmuebles, tienen la obligación de pagar este impuesto. La transferencia de dominio se puede dar por causas como el fallecimiento en el caso de herencias y legados⁶, así como por “contratos entre vivos”⁷ a través de donaciones o actos de compra venta entre legitimarios⁸ tipificado este último como “donación presunta”⁹ en la ley, sin incidir el lugar del fallecimiento, la nacionalidad, la residencia o el domicilio del causante de la herencia o de quien dona.

El cuerpo legal que rige este impuesto desde su creación en 1912¹⁰ ha sido objeto de modificaciones y controversias por su carácter impositivo (señalado como confiscatorio) o por su difícil aplicación, y aunque es en 1920¹¹ donde se marca un cambio importante por el enfoque tributario dado pues su estructura se basó en una imposición progresiva. Es en 1989¹² cuando se consolida y forma parte del Impuesto a la Renta como es actualmente; sin embargo, la delimitación temporal para este trabajo de investigación abarca desde las modificaciones realizadas a la LRTI codificada (2004) con la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria

⁵ La Ley Orgánica de Herencias, Legados y Donaciones (2016) en su texto original modificó a la hasta ese entonces Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno LORTI, ahora LRTI codificada (2004); cuyo carácter jerárquico de “orgánica” fue establecido en el artículo 153 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria (2007) por decreto legislativo 0 Registro Oficial, Suplemento 242 del 29 de diciembre de 2007; pero, de acuerdo al numeral 2 de la Sentencia No. 010-18-SIN-CC de la Corte Constitucional del Ecuador [CCE] publicada en el Registro Oficial, Edición Constitucional 57 Tomo III de 24 de julio de 2018, fue retirado por declararse inconstitucional al “contravenir” con lo dispuesto en el artículo 133 de la Constitución del Ecuador (2008).

⁶ Asignación previa al fallecimiento de bienes, por parte del propietario a través de un testamento.

⁷ Establecido en el artículo 1402 del Código Civil (2005).

⁸ “Entre padres e hijos de manera directa o con la intervención de terceros hasta por 5 años”. (LRTI, 2004, art. 36).

⁹ “Se presumirá donación salvo prueba lo contrario, incluso en la transferencia realizada con terceros”. (Servicio de Rentas Internas [SRI], 2008, Circular No. DGEC2008-0006).

¹⁰ Artículo 8 de la Ley Sustitutiva a la de 25 de junio de 1910. Registro Oficial No. 48 de 29 de octubre de 1912.

¹¹ “Ley de Impuesto progresivo a las herencias, legados y donaciones; que por primera vez grava en conjunto este impuesto ya que incluye los incrementos patrimoniales derivados de legados y también de donaciones; que fue publicada en el Registro Oficial No. 48 de 30 de octubre de 1920”. (Paz y Miño, 2015, p. 235).

¹² Ley No. 56. LRTI. Registro Oficial 341 de 22 de diciembre de 1989, se incluye a las herencias como parte del Impuesto a la Renta en el artículo 8 numeral 9 y se aplica una tarifa del 10% sobre el excedente de la fracción básica desgravada de Impuesto a la Renta; normativa que modifica a la Ley de fijación de sueldos y salarios mínimos vitales y elevación de sueldos y salarios de trabajadores del sector privado y servidores públicos y de medidas tributarias para su financiamiento; publicada en Registro Oficial 532 de 29 de septiembre de 1986.

(2007)¹³ y la normativa que rige al momento; es decir, su última modificación; esto es, el 21 de julio de 2016 con la emisión de la Ley Orgánica de Herencias, Legados y Donaciones (2016), donde hubo cambios medulares tanto para las herencias como para las donaciones.

Se modificó el hecho generador en el caso de herencias y legados, pasando de la delación¹⁴ a la aceptación expresa¹⁵ o tácita¹⁶ estipulado en los artículos 1264 y 1265 del Código Civil (2005) en concordancia con el inciso d), del artículo 36 de la LRTI codificada (2004); y, en el caso de donaciones o actos de compra venta, como medida de control se incluyó la participación de sustitutos¹⁷ para evitar fenómenos como la elusión o evasión tributaria; además, de incrementar el tiempo para que la Administración Tributaria ejerza la acción de cobro de forma única para este impuesto, mediante nuevos plazos de prescripción.¹⁸

Con estos antecedentes, este trabajo obedece a la línea de investigación del Sistema Tributario Nacional y su importancia surge por la necesidad de analizar y establecer si la Administración Tributaria en base al cuerpo legal del Impuesto a las Herencias, cuenta con un mecanismo simplificado de aplicación, procedimientos y lineamientos que concatenados permitan a los ciudadanos cumplir con la declaración y pago de manera oportuna y verosímil, así también a las instituciones públicas inmersas en el proceso¹⁹ en base a su responsabilidad de control señalada en el artículo 36 de la LRTI codificada (2004) y el artículo 64 de su reglamento.

Sobre la base de lo enunciado, este análisis se fundamenta en establecer las concordancias, antinomias y aspectos no definidos existentes entre el Código Civil (2005) en su libro tercero, Código Tributario codificado (2004), Ley Orgánica de Herencias, Legados y Donaciones (2016) que modificó a la LRTI codificada (2004) y su reglamento, lineamientos de aplicación interna de la Administración Tributaria, criterios jurídicos e instructivos públicos emitidos al respecto.

Las contradicciones y escenarios no contemplados en el cuerpo legal, así como el desconocimiento del ciudadano o de las instituciones de control respecto a la forma y plazos para declarar, la presentación de anexos y pagos; permiten evidenciar que aunque existe una

¹³ Ley publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial 242 de 29 de diciembre de 2007, que sustituye el numeral d) del artículo 36 de la LRTI codificada (2004), en la que plantea una tabla progresiva para el pago de este impuesto (similar a la establecida en la ley de 1986) y la aplicación de exoneraciones a menores de edad y personas con discapacidad (de acuerdo con los porcentajes establecidos en la Ley de Discapacidades creada en 1992 y con su última modificación en el 2012), así como reducciones del 50% en las tarifas para herederos y legatarios dentro del primer grado de consanguinidad.

¹⁴ De acuerdo con el Código Civil (2005) en su artículo 998 es el “[...] llamamiento de la ley a aceptar o repudiar [...] [la herencia]”.

¹⁵ Con la aceptación de la condición de heredero a través de la escritura de posesión efectiva.

¹⁶ Difícil de establecer y verificar para la Administración Tributaria como configuración del hecho generador y por ende la obligación por parte del sujeto pasivo.

¹⁷ En el caso de actos de donación cuyo beneficiario sea un extranjero no residente en el que no se pueda garantizar el pago del impuesto.

¹⁸ Se amplía el plazo a 15 y 10 años para la presentación de la declaración y la acción de cobro por parte de la Administración.

¹⁹ Establecido como obligatorio en los artículos 3, 4 y 5 del Código Orgánico Administrativo (COA, 2017) y en el artículo 20 de la Ley 41 de Creación del Servicio de Rentas Internas (1997).

normativa específica (en ocasiones ambigua), criterios jurídicos y lineamientos, hay dificultades para la aplicación; y esto implica para el ciudadano la presentación de requisitos innecesarios que dilatan la gestión a ser realizada en las distintas dependencias públicas.

Es necesario señalar que no existen actualmente para el caso ecuatoriano libros, trabajos de investigación académicos o revistas especializadas que aborden la problemática desde esta perspectiva; la literatura que se ha revisado como marco referencial, se basa en su mayoría en la estructura del impuesto y sus complementos con una óptica netamente impositiva, en otros casos, en la descripción cronológica de las reformas aplicadas; por lo que, este estudio comparado de enfoque cualitativo y alcance exploratorio al señalar aspectos de difícil comprensión y aplicación, tiene como objetivo proponer una reforma del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RALRTI, 2010), la posible emisión de una resolución o circular aclaratoria por la Administración Tributaria para simplificar la aplicación de este impuesto, y que este artículo pueda servir de guía para futuros trabajos de investigación.

La estructura planteada para el desarrollo de este trabajo es la siguiente: en la primera parte se detalla de manera general la problemática en la aplicación de la normativa del Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones; en la segunda parte, se describe el impuesto con sus conceptos relevantes, su alcance y el ordenamiento jurídico basado en la jerarquización de las leyes como establece la Constitución de la República del Ecuador (CRE, 2008); en la tercera, se detalla los actos en los cuales se evidencia la existencia de contradicciones y aspectos no contemplados a través de un análisis comparado de la normativa; en la cuarta parte de este trabajo investigativo se describe la metodología empleada que permitió establecer los hechos a partir de los cuales se planteó la estructura de una posible modificación del reglamento, también se sugirió la emisión de una resolución o circular aclaratoria a manera de conclusión.

2. Desarrollo

Este estudio establecerá los casos específicos de difícil aplicación, generados por las contradicciones o actos no definidos en el marco legal que sustenta el Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones de aplicación en el Ecuador. Se realizará una descripción de los principales cambios a este tributo desde la vigencia de la Ley Orgánica de Herencias, Legados y Donaciones (2016); y, a partir de un análisis comparado, definir y sugerir las posibles modificaciones a la normativa.

2.1 Antecedentes

La Administración Tributaria en el Ecuador a través del Servicio de Rentas Internas (SRI) tiene un plan de simplificación de procesos²⁰ que busca facilitar el cumplimiento de la ciudadanía con respecto a sus obligaciones tributarias²¹; entre ellas, la declaración del Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones. Este plan, está regido por el principio de simplicidad administrativa establecido en el artículo 300 de la CRE (2008) y el 73 del Código Tributario codificado (2005), para ofrecer menores tiempos en la gestión de trámites y disminuir los costos implícitos para un oportuno cumplimiento de obligaciones, sin la necesidad de recurrir a asesoramientos externos que generen pagos adicionales al ciudadano. Esta simplicidad de acuerdo al SRI y su Plan de Gestión se basa en la “innovación de su plataforma tecnológica”²² y como accesorios, proporcionar a la ciudadanía guías e instructivos de fácil aplicación.

Complementario a este Plan, se señala como mecanismo la “simplicidad normativa” a través de “consultas vinculantes”²³ sobre temas de difícil comprensión existentes en cada una de las normas que conforman el cuerpo legal y que generan dudas al contribuyente; sin embargo, en el caso de este impuesto no ha sido posible que se cumpla en su totalidad, ya que en ocasiones por la forma en la que está redactada la ley, las absoluciones emitidas no se concatenan con los procedimientos establecidos y generan dudas, tanto para el funcionario que asesora al contribuyente mediante la aplicación de lineamientos internos así como a los ciudadanos al usar procedimientos publicados en la página web de la Administración Tributaria (SRI). El carácter ambiguo de la normativa puede conllevar al cometimiento de errores al ciudadano que a la postre significará reprocesos o posibles sanciones por declaraciones incompletas o inexactas, hasta un posible ocultamiento de información de manera no deliberada.

2.2 El Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones

El Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones en el Ecuador tipificado en la LRTI codificada (2004) en el artículo 36, literal d), establece que:

Están gravados con este impuesto los incrementos patrimoniales provenientes de herencias, legados, donaciones, hallazgos y todo tipo de acto o contrato por el cual se adquiera el dominio a título gratuito, de bienes y derechos existentes en el Ecuador, cualquiera que fuera

²⁰ Desde el año 2012 con la digitalización de las declaraciones, en función de lo dispuesto en la Resolución NAC-DGERCGC12-00032 de 07 de febrero de 2012; y, con mayor énfasis en el año 2017 conforme la Resolución NAC-DGERCGC17-00000032 de fecha 23 de enero de 2017 que dispone el uso obligatorio de los canales en línea para los procesos que realiza la Administración Tributaria (SRI).

²¹ Establecidos en el artículo 96 del Código Tributario codificado (2005).

²² Según la rendición de cuentas del SRI del año 2018 como resultado de su gestión a febrero de 2019 el 97% de los procesos se realizan por medio de canales electrónicos (47 696 601 transacciones en línea). Información obtenida de www.sri.gob.ec.

²³ Sobre la base de los artículos del 135 al 138 del Código Tributario codificado (2005); y, de acuerdo con el Informe de Gestión del SRI se atendieron 236 casos de consultas ingresadas durante el período 2012 al 2017 (información disponible hasta el año 2016). Obtenido de www.sri.gob.ec.

el lugar de fallecimiento, nacionalidad, domicilio o residencia del causante o sus herederos, del donante, legatario o beneficiario.

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

De manera general, el objeto de este impuesto es el incremento patrimonial que se adquiera de forma gratuita por la transferencia de bienes y derechos ubicados en territorio ecuatoriano y también en el extranjero para el caso de residentes en el país, sean personas naturales o jurídicas. Este acrecentamiento puede darse por causas derivadas del fallecimiento en el caso de herencias y legados, así como por donaciones y escrituras de compra venta pactadas entre padres e hijos (legitimarios)²⁴ o con intervención de terceros (hasta por 5 años como medida para evitar la elusión en el pago de este impuesto).

Para realizar el análisis de los aspectos que generan dificultad de interpretación y aplicación, es necesario señalar lo que establece la normativa sobre los términos a emplearse y clarificar a su vez los elementos propios de este impuesto como son el hecho generador, los sujetos y responsables de la declaración y pago, las fechas de exigibilidad a partir de las cuales identificar la prescripción y caducidad tanto para la obligación de declarar por parte del ciudadano, así como la facultad de cobro de la Administración.

De manera general el Código Tributario codificado (2005) establece consideraciones sobre la obligación tributaria en la aplicación de impuestos, que deberá cumplirse también en lo establecido en la LRTI codificada (2004) para el caso de herencias, legados y donaciones; ya que, a partir de estas disposiciones, surgen hechos y actos que son objeto de control por parte del SRI; en función de ello, a continuación, se señalan las principales definiciones establecidas en este cuerpo legal:

Sobre la obligación tributaria este cuerpo legal la define como “[...] El vínculo jurídico personal, existente entre [...] las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables [...], en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, [...], al verificarse el hecho generador previsto en la ley.” (art. 15).

El hecho generador es el “Presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.” (art. 16).

Con respecto al nacimiento de la obligación tributaria señala que “[...] Nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo.” (art. 18).

²⁴ Artículo 1205 del Código Civil (2005).

Para la exigibilidad en el pago de impuestos “La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto.” (art. 19).

Además de estas consideraciones generales, los términos, elementos, actos y plazos están señalados en el artículo 36 literal d) de la LRTI codificada (2004), por lo que se parte de lo señalado en la norma, referente al sujeto pasivo del impuesto, definiéndole como: “[...] Los herederos, legatarios y donatarios que obtengan un acrecimiento patrimonial a título gratuito [...]”.

Para especificar el objeto de imposición el mismo artículo señala: “[...] Están gravados con este impuesto los incrementos patrimoniales provenientes de herencias, legados, donaciones, hallazgos y todo tipo de acto o contrato por el cual se adquiriera el dominio a título gratuito [...]; y, como otro elemento de la obligación tributaria la normativa puntualiza sobre el hecho generador: “[...] En el caso de herencias, legados y donaciones, el hecho generador lo constituye la aceptación expresa o tácita [...]”.

Sobre los responsables del impuesto señala: “[...] Albaceas, representantes legales, tutores, apoderados, curadores, administradores, fiduciarios o fideicomisos, [...]. Son sustitutos del contribuyente los donantes residentes en el Ecuador que realicen donaciones a favor de no residentes [...]”.

Para establecer las fechas máximas de declaración se señala también lo determinado en el mismo artículo e inciso *ibídem*, que precisa como fecha de exigibilidad:

- [...] a) En el caso de herencias y legados, dentro del plazo de seis meses a contarse desde la aceptación expresa o tácita, de acuerdo a lo previsto en el Código Civil.
- 2) En el caso de donaciones y otros actos y contratos que transfieran la propiedad a título gratuito, la declaración deberá presentarse previa a la inscripción de la escritura de donación o celebración del contrato pertinente [...].

Una vez señalada la fecha de exigibilidad de la obligación, ya que a partir de ella se fijan los plazos de prescripción, de manera excepcional este impuesto contempla:

[...] La obligación y acción de cobro del impuesto a la herencia, legados y donaciones, prescribirá en diez años, contados a partir de la fecha que fueron exigibles; y en quince años si resulta incompleta o si no la hubiere presentado [...].

Para actos derivados de transferencias de bienes donde intervienen padres e hijos que esta normativa define como donación presunta se indica:

[...] Se presumirá donación, salvo prueba en contrario, incluso en la transferencia realizada con la intervención de terceros cuando los bienes y derechos han sido propiedad del enajenantes hasta dentro de cinco años anteriores; [...]. Se presume la existencia de la donación, salvo prueba en contrario, cuando en toda transferencia directa o indirecta de dominio de bienes y derechos, el adquirente sea legitimario del enajenante, [...], aun cuando la transferencia se realice a título oneroso [...].

Sobre la responsabilidad de autoridades como Registradores de la Propiedad, los Notarios e instituciones del Sistema Financiero: “[...], Antes de proceder a cualquier trámite [...] para el perfeccionamiento de la transmisión de dominio [...] deberán verificar que se haya declarado, y pagado cuando corresponda [...]”; y, de manera complementaria el artículo 64 del RALRTI (2010) sobre la responsabilidad de funcionarios y terceros puntualiza: “[...]. La información pertinente deberá ser proporcionada al Servicio de Rentas Internas al mes siguiente de efectuada la operación.”

Como parte del cuerpo legal, se incluye el libro tercero del Código Civil (2005) que define los diferentes términos utilizados en este impuesto de acuerdo a lo dispuesto en el RALRTI (2010) en el artículo 54; por lo que el Código Civil (2005), sobre herencias y legados señala: “[...] Las asignaciones a título universal se llaman herencias y las asignaciones a título singular legados. El asignatario de herencia se llama heredero, y el asignatario de legado, legatario [...]” (art. 996).

En el caso de donaciones este cuerpo legal manifiesta que: “[...] La donación entre vivos es un acto por el cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona, que lo acepta.” (art. 1402).

Para los casos de donaciones, se debe atender según el tipo de acto señalado en la escritura; y, los que se consideraron para analizar en este trabajo de investigación son la renuncia de gananciales y la cancelación de usufructo, por no estar definidos de manera expresa en los distintos cuerpos legales y por su dificultad para declarar.

Es necesario detallar el significado de los términos gananciales y renuncia, por lo que se referencia a lo señalado por uno de los principales lexicógrafos jurídicos como es Cabanellas (1993) que define al término gananciales como: “los bienes que se ganan o aumentan durante el matrimonio por el trabajo de los cónyuges” (p. 143); y, con respecto a la renuncia la define como la “Dejación voluntaria de algo, sin asignación de destino ulterior [...]” (p.278).

Es decir, que podemos entender a la renuncia de gananciales como un acto con el que uno de los cónyuges deja de manera voluntaria (renuncia) a favor del otro, una parte o todos los bienes que ganó y que debería recibir por derecho en el caso que se liquide la sociedad conyugal.

También dentro de los diferentes tipos de donación en donde se transfiere solo una parte del inmueble (donación de la nuda propiedad con reserva de usufructo), se derivan otros actos que pueden conllevar mediante hechos como el fallecimiento del nudo propietario o por el vencimiento del plazo de reserva original, a la consolidación de la propiedad para uno o

varios beneficiarios; este acto es la cancelación de usufructo, que más adelante se analizará y que dicho de manera general depende del carácter vitalicio o temporal del acto originario.

Para entender este acto de donación de manera conceptual recurrimos nuevamente a Cabanellas (1993) quien define al usufructo como “[...] el derecho de usar lo ajeno y percibir sus frutos. [...]” (321).

Una vez definidos los términos a emplearse en este impuesto conforme a los casos de análisis y en función de lo establecido en los distintos cuerpos legales, se procede a señalar cómo se debe entender a la normativa para una correcta aplicación.

3. Aplicación de las normas en la Administración Tributaria

En el caso ecuatoriano, el SRI es quien se encarga de la aplicación de la norma tributaria en general y específicamente del cuerpo legal del Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones; por lo que, es quien debe establecer de manera eficiente los mecanismos de aplicación²⁵ diseñando resoluciones, circulares, oficios y procedimientos a los que la ciudadanía e instituciones de control deben sujetarse, así como los lineamientos para los funcionarios.

La Administración Tributaria en el ejercicio de sus funciones y mediante la absolución a consultas vinculantes toma en cuenta las reglas de interpretación para la aplicación de la normativa en casos concretos, ya que la interpretación en su estricto orden jurídico es competencia de la Asamblea Nacional como lo señala la CRE (2008) en su artículo 120.

Con respecto a las reglas de interpretación de la Ley, el artículo 13 del Código Tributario codificado (2005) establece:

Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos establecidos en derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significancia económica. [...] cuando una misma ley tributaria contenga disposiciones contradictorias, primará la que más se conforme con los principios básicos de la tributación.

Con respecto a las normas supletorias, el mismo cuerpo legal señala:

Las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán únicamente como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación.

La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones ni las demás materias jurídicas reservadas a la ley. (art. 14).

²⁵ Determinado de manera general en los artículos 226 y 227 de la CRE (2008), en concordancia a lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 41 de Creación del Servicio de Rentas Internas (1997) con respecto a sus facultades y el artículo 67 del Código Tributario codificado (2005).

Como se señaló en párrafos anteriores, la estructura de la normativa cuando se crea o modifica los tributos²⁶ en ocasiones carece de claridad y exactitud; ya que no contempla determinados hechos por lo que no facilita la aplicación para los funcionarios responsables del asesoramiento o del área jurídica responsable de emitir absoluciones a consultas vinculantes, o guías para lineamientos internos, así también en la elaboración de procedimientos para uso del contribuyente.

Sobre la analogía de la norma, Crespo (2010) manifiesta que: “Utilizar la analogía significa aplicar a un caso concreto no previsto por la ley, una norma que rija un caso semejante.” (p.64). Por lo expuesto, se establece que la Administración Tributaria para la aplicación del Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones debe hacer uso del procedimiento de la analogía en el caso de existir aspectos que la Ley de Herencias, Legados y Donaciones no contemple, pero sin modificar su esencia²⁷; y, aplicarlas en función de su jerarquía según la CRE (2008).

3.1 Prelación jurídica y alcance de la normativa del Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones en el Ecuador

Es necesario para la aplicación correcta del cuerpo legal que rige este impuesto, que se considere que este conjunto de normas, unidas deben satisfacer el objetivo para el cual fueron creadas; y, que de cuya aplicación no se deriven hechos que puedan ser calificados como actos de evasión o elusión por efecto de antinomias, aspectos no contemplados o dobles criterios generados por ambiguas estructuras normativas.

Como lo señala Vera:

Es bastante habitual plantear el tema del ordenamiento jurídico como un sistema que en tanto tal, presenta algunas características generales como unidad, coherencia, integridad, dinamismo, plenitud, etc. Es decir, ese crecido conjunto de normas jurídicas que componen este ordenamiento, no están simplemente amontonadas, ni yuxtapuestas, ni simplemente dispuestas, sino que por el contrario, están ordenadas de manera rigurosa y eficiente, siguiendo patrones que lo hacen: unitario, coherente, integrado, dinámico y pleno. (Vera, 2000, p. 67).

Así, en el Ecuador para establecer el orden de aplicación de la normativa recurrimos a la CRE (2008) que “es la norma principal que está por encima de cualquier otra en el ordenamiento jurídico del país”²⁸ (art. 424); es la que determina que la aplicación será en función de su jerarquía, es decir, de la prelación jurídica (art. 425).

²⁶ Potestad de la Asamblea Nacional establecido en los artículos 120 numeral 7 y 301 de la CRE (2008).

²⁷ Como complemento, el artículo 7 del Código Tributario codificado (2005) señala sobre la facultad reglamentaria: [...] no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, [...]”.

²⁸ Conjunto de normas de aplicación dentro de un territorio.

Cabanellas (1993) con respecto a la prelación señala como: “[...] Primacía o antelación que en el tiempo debe concederse a algo. [...]” (p. 252); y, aplicado a un cuerpo legal, se entiende como el orden a seguir para usar las normas en base a su jerarquía.

En función de lo señalado, la aplicación de las normas que conforman el cuerpo legal del Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones; en orden de aplicación es el siguiente:

Para establecer los principios que rigen el Sistema Tributario está la CRE (2008), ley suprema en cuyo artículo 300 desprende las directrices para el accionar de la Administración Tributaria (SRI) encargada del control y recaudación de los impuestos.

El Código Tributario codificado (2005) por su parte, define la relación jurídica entre los ciudadanos y el SRI por la aplicación de los tributos en general (art. 1) y su prelación (art. 2), señalando que “las normas tributarias y las especificadas en este Código se aplicarán sobre leyes generales u ordinarias”; es decir, se encuentra a nivel jerárquico como orgánico²⁹.

La Ley Orgánica de Herencias, Legados y Donaciones (2016) en igual prelación que el Código Tributario codificado (2005) al ser orgánica, prevalece sobre leyes ordinarias y en función de ello modificó a la LRTI codificada (2004) en su artículo 36 literal d), estableciendo los principales cambios de este tributo, que son los que se aplican hasta el momento.

La LRTI codificada (2004), ley ordinaria de carácter general, contempla los elementos de la obligación tributaria generados de este impuesto y las modificaciones establecidas a partir de 21 de julio de 2016.

Como parte del cuerpo legal está el Código Civil (2005)³⁰ por lo establecido en el RALRTI (2010) en su artículo 54 con respecto a su aplicación ya que señala que: “[...] Los términos herencia, legados y donación se entenderá de conformidad a lo que dispone el Código Civil”, contenidos en el libro tercero.

Para la aplicación de la norma, tenemos el RALRTI (2010), el mismo que deberá sujetarse al artículo 7 del Código Tributario codificado (2005) donde señala que: “[...] Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley [...]”; es decir, deberá considerar los supuestos instituidos en la LRTI codificada (2004), incluidas las modificaciones del 21 de julio de 2016.

Como actos emanados de la facultad reglamentaria que tiene la Administración Tributaria (SRI) están los oficios, circulares y resoluciones para cumplir con lo definido en el artículo 7 del Código Tributario codificado (2005): “[...] El Director General del Servicio de

²⁹“Jerarquía y efecto de ley orgánica”. Disposición final segunda de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, publicada en el Registro Oficial, Tercer Suplemento 242 de 29 de diciembre de 2007.

³⁰ Contemplados en el libro tercero. “de la sucesión por causa de muerte y de la donación entre vivos” donde están las definiciones y reglas generales.

Rentas Internas y [...], dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración [...].”

Entre tanto la Ley 41 de Creación del Servicio de Rentas Internas (1997) en su parte pertinente establece:

[...] Mediante resoluciones, circulares y disposiciones de carácter general y obligatorio, [...] para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración. [...], deberán ser publicadas en el Registro Oficial y no podrán contrariar las leyes ni reglamentos [...]. (art. 8).

La aplicación de la norma por parte del SRI definido como un acto de “simplicidad normativa” en su Plan de Gestión, se evidencia a través de las absoluciones a consultas vinculantes, para casos en los cuales el contribuyente requiera una aclaración de la norma y cómo aplicarla, siempre que su participación sea directa sobre esos hechos. El procedimiento y requisitos están contemplados en los artículos del 135 al 138 de Código Tributario codificado (2005); es decir, sobre quiénes pueden consultar, cómo efectuarla, plazos de absolución, así como los efectos jurídicos para con el ciudadano.

Para cumplimiento y guía de los funcionarios en distintos procesos están los lineamientos, que rigen los procedimientos que ejecutan. Igualmente están los memorandos de aplicación interna donde se establecen directrices y aclaraciones sobre temas específicos; y, como complemento para ello, están los criterios jurídicos sobre temas de difícil comprensión y que no son contemplados en los lineamientos de carácter procedimental.

Finalmente, están los instructivos publicados en la página web institucional para disposición del público en general como guía en el llenado de formularios y sus anexos.

4. Principales modificaciones a la LRTI codificada (2004) por la Ley Orgánica de Herencias, Legados y Donaciones (2016)

4.1 Hecho generador

A partir de 21 de julio de 2016 mediante la Ley Orgánica de Herencias, Legados y Donaciones (2016) el hecho generador fue modificado, sin embargo, lo contemplado en la ley y en el reglamento difieren, afectando al cumplimiento y veracidad en las declaraciones presentadas tanto por herederos como por los donatarios, o si es el caso también por los sustitutos.

El ciudadano podría asumir (erróneamente) en algunos casos, la fecha de fallecimiento como hecho generador si se basa en el reglamento; y; en otros la aceptación si contempla lo establecido en la ley, además que, al no tener claros los conceptos de lo que significa la forma tácita o expresa (formas consideradas por la Administración) para definir la fecha exacta a

partir de la cual se generó la obligación, se podría contribuir al aumento en la brecha de veracidad sobre este impuesto. Las afectaciones que conlleva estas inobservancias se evidencia con claridad en el análisis comparado que se realizará al respecto más adelante.

4.2 Plazos de prescripción

Con la reforma del 2016, se establecen nuevos plazos de prescripción para el caso específico del Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones, ampliando de 5 y 7 años a 10 y 15 años con respecto a la acción de cobro de la Administración y obligación de presentación del ciudadano respectivamente. Cambio realizado para que el SRI puede ejercer control por un mayor período, pero que no concuerda con lo contemplado en el Código Tributario codificado (2005), el mismo que establece:

Sobre la Caducidad:

Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiere pronunciamiento previo:

1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, [...]”
2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte, [...]” (art. 94).

Sobre el plazo de prescripción de la acción de cobro:

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

Por otro lado, la LRTI codificada (2004) en su artículo 36 literal d), modificado con la Ley Orgánica de Herencias, Legados y Donaciones (2016) determina:

La obligación y acción de cobro del impuesto a las herencias, legados y donaciones, prescribirá en diez años, contados a partir de la fecha que fueron exigibles; y, en quince años si resulta incompleta o si no la hubiere presentado.

Sobre la base de la normativa descrita con respecto al hecho generador, se deriva la problemática tanto para la Administración Tributaria, así como para el contribuyente, al identificar los plazos para la determinación, caducidad y la obligación de declarar; puesto que la aceptación expresa (en el caso de contratos privados y públicos) o tácita son difíciles de establecer y por ende su exigibilidad para acciones de control, sobre todo si las instituciones que de acuerdo a la normativa están obligadas a comunicar de estos actos (mediante reportes o

anexos) como es el caso de los Notarios y Registradores de la Propiedad³¹, pues solo pueden basarse en función de escrituras de posesión efectiva como las de transferencias de dominio en donaciones y las de compra venta entre legitimarios; es decir, en función de la aceptación expresa al admitir en escritura su condición ya sea de heredero, legatario o donatario.

La modificación realizada en el hecho generador no permite al SRI cumplir de manera efectiva con el control y recaudación de este impuesto, contrario al objetivo para el cual se introdujo el cambio, ya que al no poder detectar de manera oportuna y eficaz estos actos se podrían derivar hechos de evasión de manera especial en el caso de herencias.

Con respecto a las donaciones es más complejo aún, por lo que es necesario recurrir nuevamente a lo establecido en la LRTI codificada (2004) con respecto a los plazos para establecer la exigibilidad del impuesto:

- 1) En el caso de herencias y legados, dentro del plazo de seis meses a contarse desde la aceptación expresa o tácita, de acuerdo a lo previsto en el Código Civil.
- 2) En el caso de donaciones y otros actos y contratos [sic] que transfieran la propiedad a título gratuito, la declaración deberá presentarse en forma previa a la inscripción de la escritura de donación o celebración del contrato pertinente, cuando corresponda, y [...]. (art.36 literal d).

La normativa citada sobre los tiempos de prescripción evidencia que no existe concordancia para la aplicación, puesto que por un lado se señala que la exigibilidad será previa a la inscripción de la escritura o contrato (aplicable desde el año 2002 y que está supeditado a la necesidad del contribuyente sin tiempo específico para el registro) y por otro, tipifica un plazo para que esta opere; aspectos a considerar para la modificación del reglamento, ya que debería ser la exigibilidad al igual en el caso de herencias a los seis meses de producido el hecho generador; y, de esta manera aplicar los plazos establecidos para un óptimo control por parte del SRI y así también el derecho que tiene el sujeto pasivo para solicitar la prescripción.

4.3 Intervención de responsables y sustitutos

Dentro de análisis del sujeto pasivo del Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones donde se establece quién es el sujeto obligado para la declaración y pago, se hace también referencia a los responsables tanto para herencias como para donaciones, en los casos que el titular no

³¹ Mediante Circular NAC-DGEC-2008-0006 Registro Oficial, Segundo Suplemento 276 de 18 de febrero de 2008 solicita el SRI la presentación mensual de información con respecto a actos en los que se transfiere el dominio de bienes entre herederos y ventas entre legitimarios (inclusive con participación de terceros). Mediante Resolución NAC-DGERCGC10-00132 Registro Oficial No. 184 de 03 de mayo de 2010, se requiere la presentación del anexo de Notarios, Registradores de la Propiedad y Mercantiles donde se reporte esta información y con Resolución NAC-DGERCGC10-00267 Registro Oficial, Suplemento 217 de 18 de junio de 2010 se incluyó en el reporte los testamentos. La Resolución No. NAC-DGERCGC17-00000469 Registro Oficial, Suplemento 80 de 15 de septiembre de 2017 deroga las resoluciones anteriores y establece los actos a registrar en el anexo. Disposiciones establecidas como medidas de control. La obligación de exigir la presentación del formulario de declaración por parte de estas Instituciones consta en el RALRTI (2010).

pueda cumplir con su obligación, así tenemos para herencias los albaceas cuando existen de por medio testamentos, los apoderados en los casos que por motivos varios no pueda ejercer su obligación el sujeto principal y por lo tanto se delega a terceros su representación, también los curadores y tutores para aquellos con impedimento o menores de edad que no están bajo la tutela de sus progenitores respectivamente; sujetos establecidos como responsables en la LRTI codificada (2004) en el artículo 36 antes y después de la reforma de 2016.

Con la Ley Orgánica de Herencias, Legados y Donaciones (2016) se introduce el término “sustitutos (cuando el beneficiario reside en el exterior.) y responsables fiduciarios y fideicomisarios (en los casos de transferencias de bienes por medio de fideicomisos a legitimarios)” (LRTI, 2004, art. 36 literal d) ; a quiénes el SRI puede obligar, para evitar la elusión en el pago de este impuesto, ya que serán los que respondan por actos o contratos en los que no se pueda ubicar o realizar acciones administrativas al beneficiario principal.

En el artículo 36 de la LRTI codificada (2004) a los sustitutos se los define como: [...] Son sustitutos del contribuyente los donantes residentes en el Ecuador que realicen donaciones a favor de no residentes. [...]”; es decir, será quien se encargue de la declaración y pago del impuesto como donante y donatario al mismo tiempo; sin embargo, en el reglamento no están contemplados los administradores fiduciarios ni los sustitutos.

En la guía del contribuyente, publicada en la página web de la Administración no se detalla de manera específica los campos a llenar para registrar al sustituto y al no estar especificado en el reglamento, es necesario que el contribuyente recurra a agencias para solicitar asesoramiento, esto en contraposición al plan de simplificación del SRI puesto que es uno de los procesos que deben ser realizados en línea de manera obligatoria, como lo señala la Resolución No. NAC-DGERCGC17-00000032 de fecha 23 de enero de 2017 (véase anexo 1).

5. Análisis comparado del cuerpo legal del Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones sobre aspectos de difícil interpretación o aplicación

Los aspectos que se pondrán a consideración son aquellos que por su complejidad pueden conllevar a una aplicación errada de la norma y que afectan el cumplimiento de la ciudadanía con respecto a sus obligaciones y pagos; así también, los procedimientos que se deriven de él ante la Administración Tributaria y otras dependencias públicas.

5.1 Errores en la aplicación por inconsistencias en la normativa sobre el hecho generador

La principal modificación realizada por la Ley Orgánica de Herencias, Legados y Donaciones (2016) a la LRTI codificada (2004) y que significó un cambio sustancial para su aplicación, es el hecho generador, el cual se lo tipifica conforme a las distintas normas como:

El artículo 36 inciso d) de la LRTI codificada (2004) establece: “[...] En el caso de herencias, legados y donaciones el hecho generador lo constituye la aceptación expresa o tácita [...]”.

El artículo 55 del RALRTI (2010) señala:

[...] El hecho generador se produce en el momento que fallece la persona de cuya sucesión se defiere al heredero o legatario [...].

[...] para el caso de donaciones, el hecho generador será el otorgamiento de actos o contratos que determinen la transferencia a título gratuito de un bien o derecho.

Adicional el RALRTI (2010) en su artículo 54 instituye que “los términos herencias, legados y donaciones” se atenderán en función de lo previsto en el Código Civil (2005), por lo tanto, también forma parte de la estructura jurídica de aplicación.

Así, el Código Civil (2005) hace las siguientes definiciones inmersas en el concepto de hecho generador:

Herencia: “La sucesión en los bienes de una persona se abre al momento de su muerte [...]” (art. 997).

Delación: “La delación de una asignación es el actual llamamiento de la ley a aceptarla o repudiarla [...]” (art. 998).

Aceptación: “[...] Es expresa cuando se toma el título de heredero y es tácita cuando el heredero ejecuta un acto que supone necesariamente su intención de aceptar [...], [...] cuando lo hace en escritura pública o privada [...]” (art.1264).

Basándose en la normativa citada, se puede evidenciar que no existe concordancia entre lo estipulado en la ley y el reglamento; la LRTI codificada (2004) contempla la aceptación expresa o tácita como hecho generador, a partir de la cual nace la obligación del contribuyente, así como los plazos para la prescripción de la obligación para el ciudadano y la acción de cobro por parte del SRI; mientras que el reglamento mantiene el fallecimiento.

Es necesario señalar que se genera un doble criterio, al no incluir el nuevo hecho generador en el RALRTI (2010)³², a pesar de que este, tuviera diversas modificaciones³³ desde la entrada en vigor de la Ley Orgánica de Herencias, Legados y Donaciones (2016), que es una importante modificación que se planteó; y, que puede generar errores de aplicación en las declaraciones efectuadas por los ciudadanos.

Como complemento, están las consideraciones realizadas por la Administración Tributaria para definir los actos mediante los cuales considera, que se llevó a cabo la aceptación, que aunque están señalados en la página web institucional (véase anexo 2);

³² Este cuerpo legal hace referencia a las definiciones establecidas en el Código Civil (2005) para la aplicación de este impuesto.

³³ El RALRTI (2010) fue modificado con fechas: 11 de mayo, 21 de agosto, 27 de septiembre y 20 de diciembre, todas en el año 2018.

requieren de un conocimiento previo de la terminología utilizada y que no necesariamente es comprendida por el contribuyente; pero a pesar de ello, el sujeto pasivo debe cumplir con su obligación dentro de los plazos establecidos para que no se generen intereses y multas en el caso de no hacerlo.

De las definiciones contempladas en el Código Civil (2005) y dispuestas como de observancia obligatoria por el RALRTI (2010), es necesario referirnos a lo que dice este cuerpo legal con respecto a su aplicación en la que señala que: “En el juzgamiento sobre materias arregladas por leyes orgánicas o especiales, no se aplicarán las disposiciones de este Código, sino a falta de esas leyes” (Código Civil, 2005, art. 4); por lo que, su carácter es complementario y no incide sobre la concepción del hecho generador de este impuesto.

La guía o instructivo del contribuyente para la elaboración de declaraciones sigue considerando en el casillero 226 del formulario 108 la fecha de fallecimiento; y, hace referencia a la información cargada automáticamente de la base de datos del Registro Civil. (véase anexo 3).

Esta discordancia se traduce en un problema de aplicación de la norma para la ciudadanía y de la misma Administración (por ejemplo para procesos de control) ya que de ella dependerá la fecha de exigibilidad³⁴ para el pago del impuesto (en algunos casos incluido el interés y multa), afectando también la estimación del tiempo de ejecución de la prescripción.

En el caso de donaciones, existe concordancia entre estos cuerpos legales respecto al hecho generador entendiéndose como aceptación expresa al momento de suscribir el contrato o escritura para la transferencia de dominio y no así con respecto a la fecha de exigibilidad que más adelante se hará el análisis respectivo.

5.2 Renuncia de gananciales

La renuncia de gananciales considerado como el acto de donación a través del cual, se disuelve la sociedad conyugal, los gananciales que pudiera percibir uno de los cónyuges los cede o transfiere al otro cónyuge; y, como efecto se da un acrecentamiento patrimonial al beneficiario, ha tenido contradicciones con respecto a su aplicación ya que instituciones de control como el Registro de la Propiedad, solicitan como requisito previo para la inscripción de escrituras las respectivas declaraciones y anexos (véase anexo 4).

³⁴ Plazo establecido en la normativa por 6 meses a partir de la aceptación expresa o tácita en la LRTI codificada (2004) y desde el fallecimiento en el RALRTI (2010) en el artículo 61, numeral 1.

Mediante criterio jurídico emitido por el SRI a las consultas vinculantes de fechas 25 de febrero y 15 de abril del año 2015 sobre la declaración de donación por este tipo de acto³⁵, el SRI emite su respuesta con base a los artículos 203, 204, 205 y 218 del Código Civil (2005); los artículos 13, 14 y 135 del Código Tributario codificado (2005); los artículos 8 numeral 9, artículo 36 literal d) de la LRTI codificada (2004); y, los artículos 2, 7 numeral 4 de la Ley 41 de creación del Servicio de Rentas Internas (1997) para el primer caso.

Para dar contestación a la segunda consulta, señala como referencia legal los artículos 203, 204, 205, 218 y 1410 del Código Civil (2005); los artículos 8, 36 literal d) y el 135 del Código Tributario codificado (2005); y, los artículos 2 y 7 de la Ley 41 de creación del Servicio de Rentas Internas (1997).

Con base a los sustentos legales antes señalados, emite los oficios No. 9170120140CON002979 (véase anexo 5) y No. 9170120150OCON000281 (véase anexo 6) con los siguientes pronunciamientos:

[...] En la renuncia de gananciales, al no ser considerada una donación, no se verifica el hecho generador del impuesto a la Renta para Herencias, Legados y Donaciones y por tanto, no cabe la presentación de la declaración mediante el formulario 108 al Servicio de Rentas Internas. (Servicio de Rentas Internas [SRI], 2015).

[...] Esta Administración manifiesta que en la renuncia de gananciales, al no ser considerada una donación, no se verifica el hecho generador del Impuesto a la Renta para herencias, legados y donaciones, y por lo tanto, no cabe la presentación de la declaración mediante formulario 108 al Servicio de Rentas Internas. (Servicio de Rentas Internas [SRI], 2015).

Los artículos con los que la Administración Tributaria basó su pronunciamiento detallados en el Código Civil (2005) son:

Disuelta la sociedad conyugal, el cónyuge mayor o sus herederos mayores de edad, tendrán la facultad de renunciar los gananciales a que tuvieron derecho. No se permite esta renuncia al menor de edad, ni a sus herederos menores, sino con aprobación judicial. (art. 203).

El cónyuge podrá renunciar mientras no haya entrado en su poder alguna parte del haber social, a título de gananciales. (art. 204).

Con fecha 03 de octubre de 2017 la Administración Tributaria da respuesta de manera contradictoria a las consultas vinculantes referentes al mismo acto; y, en base a los mismos artículos del Código Civil (2005), Código Tributario (2005); adiciona los artículos 1, 2 y 8 de la LRTI codificada (2004) mediante lo cual señala que la renuncia de gananciales es un acto de donación por lo que mediante Oficio 917012016OCON002140 establece que por su naturaleza de transmisión a título gratuito se “configura el hecho generador”; y, en base a ello se debe satisfacer el cumplimiento de la obligación generada de este impuesto. (véase anexo 7).

³⁵ Las consultas vinculantes señaladas son referenciales para evidenciar la contradicción en la aplicación de la normativa en este tipo de acto de donación por parte de la Administración Tributaria.

Es necesario referirnos adicional a la normativa empleada en estas absoluciones a lo dispuesto en el Código Civil (2005) que señala los términos y conceptos que permiten considerar a la renuncia de gananciales como objeto de imposición y por ende la obligación para con el SRI por parte del beneficiario, por lo que, a continuación, se detalla lo que este cuerpo legal establece:

Podrán renunciarse los derechos conferidos por las leyes, con tal que sólo [sic] miren al interés individual del renunciante, y que no esté prohibida su renuncia. (art. 11).

La remisión gratuita de un derecho se sujeta a las reglas de donación. (art. 428).

El impuesto a la renta que grava a las herencias, legados y donaciones se cargará a los respectivos beneficiarios. (art. 1003).

A partir de la normativa citada la renuncia de gananciales por su efecto de transferir el dominio a título gratuito debe ser considerada como un acto de donación por lo que se sugiere incluir en la reforma al RALRTI (2010) los códigos de actos de transferencias de dominio que se consideren como donación, la emisión de una resolución aclaratoria para el conocimiento general de la ciudadanía ya que en el caso de consultas eso vincula solo al sujeto que la ha efectuado.

Adicional, los artículos citados en la absolución a la consulta del 15 de abril de 2015 como es el artículo 135 del Código Tributario codificado (2005) no guarda relación sobre la consulta realizada y el uso del artículo 36 literal d) *ibidem* corresponde a lo tipificado en la LRTI codificada (2004) por lo que no sustenta motivadamente la respuesta emitida. También la base legal referida en la consulta del año 2017 con respecto a la LRTI codificada (2004) no señala de manera específica por lo que se considera que no sustenta la respuesta emitida.

5.3 Cancelación del usufructo por caducidad o extinción

En actos de donaciones se puede transferir el dominio de un inmueble y reservarse el usufructo, aquella reserva puede ser parcial o total y de su registro en la escritura, conlleva a otros hechos como la caducidad o la extinción del usufructo³⁶ a favor del usufructuario³⁷ o del nudo propietario³⁸, importante para la transferencia de este derecho de uso sobre inmuebles que se reservaron previamente al transferir la nuda propiedad una vez vencidos los plazos³⁹;

³⁶ Que puede ser de carácter vitalicio hasta el fallecimiento del usufructuario (extinción) o por prescripción del tiempo en que se pactó en un inicio la reserva de usufructo (caducidad) correspondiente al 60% sobre la totalidad del inmueble.

³⁷ Si fallece uno de los usufructuarios se extingue el usufructo y pasa por derecho al otro, siempre que en la escritura esté señalado que la reserva fue parcial.

³⁸ Si fallece uno de los usufructuarios se extingue el usufructo y pasa por derecho al nudo propietario, siempre que en la escritura esté señalado que la reserva total.

³⁹ Derecho de propiedad de una persona sobre un bien inmueble que corresponde al 40% del total del inmueble.

condiciones previstas en los artículos 763 y 794 del Código Civil (2005) y que afectan de manera directa al acrecentamiento patrimonial.⁴⁰

La LRTI codificada (2004) en el artículo 36 literal d), aunque no es específica, establece que:

[...] Cuando se haya transferido bienes o derechos en el Ecuador, de tal manera que salieren del patrimonio personal del enajenante o constituyente a través de cualquier acto, [...] tales como [...], constitución de derechos personales de usufructo o de uso de habitación sobre bienes inmuebles, [...]; producido el fallecimiento del causante, se presume que se efectuó el hecho generador [...]

Para definir el sujeto beneficiario ante una cancelación de usufructo es necesario señalar lo que versa en el Código Civil (2005) para efecto de motivación del acto: “Siendo dos o más los propietarios fiduciarios, habrá entre ellos el derecho de acrecer, según lo dispuesto para el usufructo en el Art. 794 inciso 1ro”. (art. 763).

El artículo 794 del mismo cuerpo legal señala:

Siendo dos o más los usufructuarios, habrá entre ellos el derecho de acrecer, y durará la totalidad del usufructo hasta la expiración del derecho del último de los usufructuarios. Lo cual se entiende si el contribuyente no hubiere dispuesto que, terminado un usufructo parcial, se consolide con la propiedad.

De forma complementaria el mismo cuerpo legal establece: “Los coasignatarios del usufructo, [...], conservan el derecho de acrecer, [...]; y ninguno de estos derechos se extingue hasta que falte el último coasignatario.” (art. 1181).

De acuerdo con la descripción realizada sobre este acto, se evidencia que el receptor del usufructo sea por caducidad o extinción, se definirá en función de lo estipulado en la escritura de donación ya que del tipo de reserva sea esta parcial o total, se transferirá al usufructuario sobreviviente o al nudo propietario de manera respectiva.

El RALRTI (2010) no describe los distintos códigos de actos que contemplan las donaciones, tampoco el procedimiento para el contribuyente publicado en la página web del SRI señala cómo llenar el formulario 108 de herencias con respecto a la cancelación de usufructo sea parcial o total; y, en especial quién debe hacerlo, por lo que, podría causar fenómenos como la omisión⁴¹ o el ocultamiento involuntario de información (acervo) para el caso de declaraciones de carácter patrimonial; por lo que, mediante circular se debería aclarar que el beneficiario del acrecimiento patrimonial fruto de la transferencia de dominio por extinción o cancelación del usufructo, es el sujeto obligado a realizar la declaración de donación.

⁴⁰ El tipo de reserva registrado en la escritura después del tiempo pactado determina a quién corresponde la consolidación de la propiedad, es decir del incremento patrimonial.

⁴¹ El diccionario tributario publicado en el SRI (2018) lo define así: “Sujetos con obligaciones tributarias pendientes de declaración o pago de acuerdo a los vencimientos establecidos.” www.sri.gob.ec

5.4 Consolidación de información por donaciones efectuadas en un mismo período

La consolidación de información sobre bienes y derechos percibidos que se realice mediante declaración de donación evitará que el contribuyente cometa infracciones, aunque no de forma deliberada como el ocultamiento patrimonial; y, en el caso de dinero como una fuente adicional de ingresos. El no contemplar esta obligación por parte del sujeto pasivo puede ser sancionada por la Administración Tributaria (SRI) pecuniariamente y también con otro de tipo de medidas como las penas privativas de libertad que, aunque no es objeto de análisis para este trabajo investigativo es necesario dejar registrado para que en el caso de efectuarse otros estudios, se pueda considerar el perjuicio al ciudadano que muchas veces por causa del desconocimiento puede llevarle al cometimiento de una defraudación tributaria.⁴²

El artículo 59 del RALRTI (2010) sobre la consolidación de donaciones establece que: “[...] Cuando en un mismo ejercicio económico, un sujeto pasivo fuere beneficiario de más de una donación, estará obligado a presentar una declaración sustitutiva, consolidando la información como si se tratase de una sola donación”; pero, no especifica si se trata de aquellos actos donde interviene un mismo donante o si aplica a casos donde existan distintos donantes; aspecto que afecta directamente a la cuantía del tributo que se debe declarar y cancelar.

Por otro lado, de la revisión realizada al instructivo de aplicación para la ciudadanía obtenido de la plataforma virtual de la Administración Tributaria tampoco contempla este particular, pero sí lo define mediante publicación en su página web. (véase anexo 8).

5.5 Obligación de presentación del formulario 108 y su anexo

La presentación del formulario 108 y su anexo (detalle de bienes transferidos por herencias, legados o donaciones), documentos importantes como sustento para las transferencias de dominio de inmuebles y de valores registrados en cuentas bancarias principalmente, son requeridos por el Registro de la Propiedad y las instituciones financieras, ya que permiten identificar los inmuebles objeto de transferencia, así como las cuentas de las cuales se ejecutará la entrega de valores a los herederos y donatarios, de manera respectiva.

Mediante decreto ejecutivo 1343 de 27 de marzo de 2017 se establece la modificación del artículo 61 del RALRTI (2010), la disposición derogatoria segunda señala que se debe eliminar la frase “la presentación se realizará aun [sic] en el caso de que no se haya causado impuesto”; disposición que no se ha aplicado hasta la actualidad, ya que se sigue demandando la obligación de declarar a menores de edad o aquellos casos en los que la cuota percibida por

⁴² Establecido en el artículo 298 numerales 6 y 15 del Código Orgánico Integral Penal COIP (2014).

heredero o donatario no llegue a la fracción desgravada de impuesto a la herencia; y, en consecuencia no le genere un impuesto⁴³; aspecto que debería profundizarse en otro estudio académico por su complejidad puesto que implica adicional a ello, el cobro indebido de multas por declaraciones atrasadas que se contraponen con lo dispuesto en este decreto cuyo carácter es mandatorio y que hasta la fecha de análisis no ha sido derogado.

En julio de 2017 distinto a lo señalado en el decreto referido se dejó de entregar el anexo al formulario 108 de manera parcial, documento cuya importancia fue señalada en el párrafo anterior, puesto que se parametrizó como obligatorio solo para aquellos casos en los que las declaraciones de herencias y donaciones generaran impuesto a pagar y en los casos en los que no cumplieran con esta disposición (no haya recaudación) bastaba el formulario 108.

Este criterio obstaculizó el cumplimiento oportuno y veraz por parte del contribuyente al hacer sus declaraciones y registros de escrituras, establecidos como deberes formales en el artículo 96 del Código Tributario codificado (2005); puesto que el referido anexo es un insumo para el Registro de la Propiedad en inscripción de escrituras (véase anexo 9); y, también para las entidades financieras que demandan la entrega de este documento por parte del Servicio de Rentas Internas a los ciudadanos como requisitos previstos para sus trámites, generando reprocesos al ciudadano que debía asistir por más de una ocasión a los centros de atención para solicitarlos.

En julio de 2019 el SRI contempla nuevamente en sus procedimientos, la entrega de los anexos al formulario 108, indistintamente de los valores reportados en las declaraciones por su importancia para las instituciones antes señaladas y como parte de la cooperación entre instituciones de control⁴⁴, además de las instituciones financieras.

De la verificación realizada en los medios que dispone el SRI así como en las publicaciones realizadas en la página web del Registro Oficial, no se ha podido obtener las Resoluciones o circulares que respalden en su momento la no entrega del anexo (véase anexo 10), así como la consideración realizada para dejar sin efecto esa disposición por lo que es necesario señalar lo que dice la normativa con respecto a los actos mediante los cuales la Administración Tributaria realiza modificaciones en relación a la aplicación de los impuestos, por lo que el artículo 8 de la Ley 41 de Creación del Servicio de Rentas Internas (1997) con respecto a las Resoluciones de carácter general señala:

El Director del Servicio de Rentas Internas expedirá mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas

⁴³ La declaración es requerida por el SRI para perfeccionar actos de transferencia de bienes, contraviniendo con lo dispuesto en una normativa de mayor jerarquía. Cabe señalar que el formulario de herencias es un instrumento fundamental para el control realizado por la Administración Tributaria.

⁴⁴ Establecido en la CRE (2008) en sus artículos 226 y 227.

legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia [sic] de su administración. Para la vigencia de tales circulares o disposiciones, deberán ser publicadas en el Registro Oficial y no podrán contrariar las leyes ni reglamentos. [...]

Esta disposición de carácter obligatorio para la Administración Tributaria también está tipificada en el Código Tributario codificado (2005) como: “[...] El Director General del Servicio de Rentas Internas y [...] dictarán circulares o disposiciones generales necesaria para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración [...]”. (art. 7).

En la actualidad en vista de la importancia de este documento como sustento para el control de dependencias públicas y como respuesta positiva a los requerimientos de éstas, la Administración Tributaria realiza la entrega del anexo al formulario 108, solo que la obtención es en línea, y para ello ya no es necesario generarlos y sellarlos en las ventanillas de atención ya que está incluido en el catálogo de servicios en línea del SRI y de uso obligatorio mediante resolución de carácter general.⁴⁵

5.6 Prescripción de la obligación de declarar el impuesto a las herencias (casos especiales)

Los plazos establecidos mediante norma para que aplique la prescripción de la obligación del ciudadano para presentar declaraciones así también para efectuar pagos por el impuesto a las herencias, se detalla en el apartado 4.2 de este trabajo; sin embargo, se hace necesario identificar aquellos casos que por su naturaleza no se describen específicamente en la ley o el reglamento, pero que, para efectos de aplicación del ciudadano, debe ser considerados para que pueda cumplir con sus obligaciones de manera ágil por lo que a continuación se describen.

5.6.1 Prescripción de la obligación de declarar el impuesto a las herencias por fallecidos con número de cédula de 9 dígitos.

Uno de los casos que se pone a consideración y que por su carácter refleja una deficiencia procedimental, se genera con la solicitud de prescripción para los casos de herencias cuyos causantes por su año de nacimiento tienen números de cédulas con 9 dígitos y que la plataforma tecnológica implementada por la Administración Tributaria no prevé puesto que los formularios en línea están parametrizados para el registro de 10 dígitos que comprende la estructura de la cédula de ciudadanía actual y que permite establecer conexión directa con el Registro Civil para identificar el año en el que se produjo el fallecimiento (para la

⁴⁵ Mediante Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000414, Registro Oficial, Suplemento 347 de 15 de octubre de 2018 se establece la normativa para simplificar y disminuir la presentación de formularios y anexos que serán efectuados en línea, entre ellos el impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones de acuerdo a lo señalado en el artículo 1 numeral 6; impuesto retirado posteriormente en el artículo 1 de la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000441 Registro Oficial, Suplemento 398 de 3 de enero de 2019.

Administración Tributaria el hecho generador, para casos anteriores a la reforma) y que permite la emisión del certificado de prescripción de manera automática; proceso que hasta el año 2018 era manual puesto que la solicitud debía ser presentada en las ventanillas de atención al contribuyente.

El manual de procedimiento diseñado para uso de la ciudadanía, así como los servicios en línea habilitados como parte del Plan de Simplicidad de la Administración Tributaria (SRI) deben considerar también los casos que, aunque particulares como el señalado en el párrafo anterior, no son aislados y que igualmente requieren de una atención oportuna y ágil ya que son requeridos para el perfeccionamiento de transferencias de dominio de bienes recibidos por herencias.

5.6.2 Prescripción para declaraciones incompletas de herencias.

Al igual que en el caso descrito en el punto 5.6.1. de este estudio comparado, estas consideraciones de carácter procedimental como los requerimientos de prescripciones solicitadas por contribuyentes que han realizado declaraciones de manera incompleta, pero que con el paso del tiempo requieren de un sustento documental para los procesos de transferencias de dominio de inmuebles específicamente.

El Código Tributario codificado (2005) sobre el plazo de prescripción de la acción de cobro señala:

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

De manera única la LRTI codificada (2004) en su artículo 36 literal d) establece:

La obligación y acción de cobro del impuesto a las herencias, legados y donaciones, prescribirá en diez años, contados a partir de la fecha que fueron exigibles; y, en quince años si resulta incompleta o si no la hubiere presentado.

Se evidencia que existe disposiciones legales para prescripciones en el caso de declaraciones incompletas, pero actualmente el sistema no permite, debido a que en la base de datos del SRI al constar registrada una declaración no genera el certificado ya que solo aplica para cuando la declaración no ha sido presentada en su totalidad.

Los procedimientos de aplicación no consideran estos casos amparados en la normativa y que de acuerdo con lo dispuesto en el Código Tributario codificado (2005) en el artículo 55 (7 años), en concordancia con lo que se señalaba en artículo 36 literal d) de la LRTI codificada (2004) antes de la reforma del 21 de julio de 2016, deben estar implementados para aquellos hechos generadores basados en la delación o fallecimiento; así también para los actos

de donación por escrituras realizadas con anterioridad al año 2002, en las que operaban todavía con fecha de exigibilidad de 30 y 90 días hábiles; y que, a la fecha de análisis ya están prescritas. (véase anexo 11).

5.7 Prescripción de la obligación de declarar donaciones

En el caso de prescripciones para actos de donación, la normativa ha ido cambiando, es así como, en el año de 1999 se preveía un plazo de exigibilidad para la declaración de 30 días hábiles, generándose una fecha a partir de la cual se contabilizaría el tiempo de prescripción.

En el año 2000 hasta el 2001 el plazo aumentó a 90 días hábiles y desde el 2002 hasta la actualidad se dispone en el artículo 36 de la LRTI codificada (2004) como “previa a su inscripción”; por lo que, al estar en función del registro de la escritura que realice el sujeto pasivo, no se puede contabilizar los 15⁴⁶ años que establece la norma, y por otro lado si se considera lo dispuesto en el artículo 36 de la LRTI codificada (2004) sobre la responsabilidad de las entidades de control de no proceder a las inscripciones respectivas de escrituras si no hay declaración de impuesto; obligatoriamente, para que se genere una fecha a partir de la cual se pueda establecer el plazo de prescripción, se limitará a aquellas declaraciones “incompletas”, mas no para las que no se hubiere presentado como lo señala el mismo artículo; y que de acuerdo a lo señalado en el punto 5.6.2 de este estudio, al momento no existe procedimiento.

La LRTI codificada (2004) señala en el artículo 36 inciso d):

La obligación y la acción de cobro del impuesto a la herencia, legados y donaciones, prescribirá en diez años, contados a partir de la fecha que fueron exigibles; y, en quince años si resulta incompleta o si no la hubiere presentado. [...]
[...] La prescripción debe ser alegada expresamente por quien pretende beneficiarse de ella. El juez o autoridad administrativa no podrá declararla de oficio. [...]

Este plazo único para la prescripción de declaraciones en el caso de actos de donación no concuerda con lo tipificado en el artículo 55 del Código Tributario codificado (2005) sobre los plazos para que la Administración Tributaria pueda ejercer su facultad coactiva puesto que señala que:

[...] La obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta [sic] resultare incompleta o si no se la hubiere presentado. [...]

Mediante consulta vinculante en el año 2016 sobre prescripción de donación para un acto de reserva de dominio, la Administración Tributaria con fecha 13 de enero de 2016 mediante oficio 917012015OCON001987 (véase anexo 12) emite respuesta cuya base legal es

⁴⁶ Desde que la ley determina como exigibles. Si no se realizó la declaración o si no se registró toda la información.

el artículo 55 del Código Tributario codificado (2005) (anteriormente citado), pero conforme al procedimiento interno y guía al usuario no contempla la prescripción de donaciones, ya que la plataforma virtual de procesos del Servicio de Rentas Internas no lo permite, sino solo para herencias (véase anexo 13), por lo que no existe concatenación entre lo señalado en la normativa y los procedimientos de aplicación.

Los casos señalados en este estudio, permiten evidenciar que hay deficiencias procedimentales de este impuesto y que pueden ser producto de estructuras legales confusas; además de hechos no clarificados por medio de reglamentos o por actos administrativos de similar alcance; y que, específicamente en este impuesto por las constantes reformas que ha sufrido, puede incidir para que los sistemas informáticos no sean tan dinámicos por las implicaciones operativas y de crecidos presupuestos que se requiere para implementarlos.

5.8 Criterios de valoración para inmuebles, bienes muebles en casos de donaciones

Con respecto a los criterios de valoración para donaciones que impliquen la transferencia de bienes inmuebles y muebles, señalados en el artículo 58 del RALRTI (2010) y anteriormente a la reforma en el artículo 54 del mismo cuerpo legal, que son los que determinan la cuantía del tributo; la normativa no prevé la fecha a considerar para las presentación de declaraciones que se deriven de estos actos, ni aún con la reforma; tampoco existe un procedimiento definido para el ciudadano para fijar los valores que deban ser registrados en el formulario 108 ya que no se establece de manera clara vía instructivos si la cuantía a registrar corresponde a los avalúos del año del hecho generador o del periodo en el que se presente la declaración.

Sobre los criterios de valoración:

1. A los bienes muebles en general, se asignará el avalúo comercial que será declarado por el beneficiario. En el caso de que [sic] las declaraciones sean efectuadas por contribuyentes obligados a llevar contabilidad se considerará el valor residual que figure en la misma.
2. En el caso de bienes inmuebles la declaración no podrá considerar un valor inferior al que haya sido asignado por peritos dentro del juicio de inventarios ni al avalúo comercial con el que conste en el respectivo catastro municipal. [...] (RALRTI, 2010, art. 58).

Los instructivos para el llenado del formulario y anexo creados tanto con la aplicación de la Ley Reformatoria para Equidad Tributaria (2007) y el emitido con la vigencia de la Ley Orgánica de Herencias, Legados y Donaciones (2016) son similares en su contenido por lo que la dualidad en la aplicación de criterios es un inconveniente que se ha presentado y que deja a discreción del declarante y del funcionario que recepte la declaración sobre el valor reportado de avalúos; esta discrecionalidad conlleva a errores en el formulario respectivo; y, en lo posterior, en el caso de actos de control por parte de la Administración Tributaria pueden generar glosas o liquidaciones de pago por diferencias detectadas.

5.9 Donación en numerario

El artículo 54 del RALRTI (2010) señala que: “[...] Para la aplicación del impuesto, los términos, herencia, legado y donación, se entenderán de conformidad a lo que dispone el Código Civil”

El Código Civil (2005) en el artículo 1402 sobre donación: “La donación entre vivos es un acto por el cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra, que la acepta”.

El artículo 1417 del mismo cuerpo legal establece como obligatorio: [...] La donación entre vivos que no se insinuare, sólo [sic] tendrá efecto hasta el valor de ochocientos dólares [...], y será nula en el exceso. [...] Insinuación es la autorización del juez competente, solicitada por el donante o el donatario. [...]

El artículo 1418 *ibidem* establece: “Cuando lo que se dona es un derecho a percibir una cantidad periódicamente, será necesaria la insinuación, siempre que las sumas de las cantidades que han de percibirse en un quinquenio, excedieren de ochocientos dólares [...]

Con la reforma realizada a partir de 21 de julio de 2016 a la LRTI codificada (2004) para las donaciones en dinero en efectivo se refiere en el numeral 3 del inciso d) del artículo 36 como: “[...] En todo caso de donación en numerario que supere una fracción básica desgravada del impuesto a la renta de personas naturales del año en curso, el beneficiario deberá declararla de acuerdo con la ley. [...].”

De los artículos citados anteriormente se verifica que el Código Civil (2005) establece que para que tenga efecto una donación cuando la cuantía es superior a los 800 dólares será necesario la presentación de una insinuación de donación, caso contrario esta sería nula (cuerpo legal que opera de manera supletoria en este caso). La Ley Orgánica de Herencias, Legados y Donaciones (2016) al reformar a la LRTI codificada (2004) en este caso mandatorio, establece que si es en dinero en efectivo, al no sobrepasar una fracción básica exenta de Impuesto a la Renta de personas naturales, no es necesario presentar una declaración; es decir, que no deberá reportar a la Administración Tributaria a través del formulario 108 de herencias el valor recibido; y, que tampoco se establecerá como requisito la presentación de la insinuación de donación; pero, atendiendo a lo señalado por el Código Civil (2005) este acto de donación “no tendría efecto”, por lo que contraviene a lo señalado y dispuesto en el RALRTI (2010).

Este tipo de transferencias al no tener la obligación de ser reportadas mediante formulario 108 de herencias, podría tener afectación en los casos de declaraciones de Impuesto a la Renta ya que no se podrá justificar los ingresos obtenidos en numerario, en caso de actos

de control por parte de la misma Administración Tributaria (SRI), dinero que sería considerado como otras fuentes de ingresos, aunque sea de manera informativa.

De esta antinomia se derivan infracciones tributarias como el ocultamiento de información sea voluntaria o involuntaria por parte del ciudadano que, al no tener la obligación de reportar lo percibido por donación de dinero en efectivo por cuantías menores a una fracción básica desgravada de Renta, tampoco requieren del documento legal para sustentar el acto, ya que de acuerdo con la normativa actual no se requiere ni siquiera de insinuación para donar.

5.10 Procedimiento caso: cualquiera puede declarar

El numeral 3 del artículo 36 de la LRTI codificada (2004) señala: “[...] Podrá declarar y pagar por el sujeto pasivo cualquier persona a nombre de éste [sic], [...]”; sin embargo, no existe un procedimiento establecido por parte del SRI que permita intervenir a nombre de terceros sin que se demande la presentación de determinados requisitos como poderes⁴⁷ emitidos por el heredero o donatario según sea el acto, es decir, solo podrán realizarlos aquellos establecidos como responsables del impuesto; requerimiento necesario para iniciar con el proceso de declaración cuando se necesite firmar a nombre de los titulares en los documentos públicos.

La consulta vinculante realizada en el año 2015⁴⁸ al respecto (véase anexo 14) en la que el peticionario consulta: “[...] Al ser imposible localizar a la señora [...], sírvase indicar como [sic] he de proceder al pago de este impuesto, [...], puesto que lo he intentado, recientemente se me informó que era imposible. [...]”; fue respondida mediante oficio No. 917012015OCON000284 de 18 de marzo del mismo año, señalando lo establecido en el artículo 39 del Código Tributario codificado (2005) de la siguiente manera: “[...]. Podrá pagar por el deudor de la obligación tributaria o por el responsable, cualquier persona a nombre de éstos [sic], [...] en los términos del artículo 26 de este Código.”

Por otro lado, el artículo 26 *ibidem* señala: “[...] Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de este de repetir lo pagado en contra del contribuyente, [...]”⁴⁹

Se verificó en la guía publicada en la página web del SRI sobre el procedimiento pero este no contempla estos casos; por lo que se concluye que si bien la LRTI codificada (2004) habilita a que cualquier persona pueda declarar a nombre de otro el Código Tributario codificado (2005) se refiere solo a los responsables, y no existe procedimiento para la

⁴⁷ Documento a través del cual se le otorga ciertas facultades jurídicas a un tercero para que represente al titular en determinados actos (poder especial) o con amplias atribuciones (poder general).

⁴⁸ Se referencia la consulta vinculante del año 2015 para resaltar que aunque anteriormente a la reforma la normativa señalaba esta disposición con la actual Ley de Herencias se ratifica y todavía la Administración Tributaria no tiene establecido un procedimiento.

⁴⁹ Lo señalado por la LRTI codificada (2004) como responsable de la obligación no habilita a cualquier persona para declarar.

aplicación⁵⁰ (véase anexo 15), puesto que para poder declarar y pagar a nombre del heredero o legatario es necesario previa autorización de este o de ser el caso de sus representantes legales para hacerlo. Se ratifica esta falencia procedimental en una segunda consulta realizada a la Administración Tributaria SRI de fecha 04 de diciembre de 2015 (véase anexo 16) donde se emite respuesta citando la misma base legal de la absolución anteriormente citada.

Para que lo establecido en la norma se cumpla, se sugiere habilitar el proceso mediante trámite ingresado a la Secretaría de la Administración Tributaria y como requisito pueden ser una declaración juramentada⁵¹ que sustente la condición de no poder ubicar al heredero o legatario y la escritura que garantice su calidad como propietario del bien. La respuesta a la petición ingresada por el contribuyente será la de autorizar mediante oficio la obtención de clave para ingresar a la plataforma virtual para hacer la declaración respectiva y su anexo; documentos necesarios para perfeccionar el acto de inscripción en el Registro de la Propiedad.

6. Metodología

Este trabajo de investigación se basó en un enfoque de carácter cualitativo ya que, por su planteamiento, y de acuerdo a lo señalado por Hernández (2014): “Proporciona profundidad a los datos, dispersión, riqueza interpretativa, contextualización del ambiente o entorno, [...] así como flexibilidad.” (p. 16); por lo tanto, permite conceptualizar la estructura del cuerpo legal del Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones con mayor profundidad tanto en el aspecto interpretativo como para su aplicabilidad.

El enfoque cualitativo admite hacer una interpretación de la información obtenida ya que como Alesina, et al. 2011 lo manifiesta: “En la investigación cualitativa es central la interpretación del investigador acerca de lo que se ve, oye y comprende. [...]” (p.79); es decir, deja establecer las similitudes y diferencias obtenidas en la unidad de análisis.

Así también, se recoge lo señalado por Hernández (2014) cuando manifiesta que este enfoque: “Utiliza la recolección y análisis de los datos para afinar las preguntas de investigación o revelar nuevas interrogantes en el proceso de interpretación” (p. 7); y, en base a ello, validar la efectividad del análisis para satisfacer las interrogantes establecidas al inicio de la investigación.

Se empleó el método comparativo a fin de confrontar los elementos esenciales de las distintas normas que conforman el cuerpo legal del impuesto a las herencias y poder establecer

⁵⁰ La ficha de requisitos publicada en la página web www.sri.gob.ec del Servicio de Rentas Internas SRI establece requisitos que de manera necesaria deben ser emitidos por el titular del impuesto y que en el caso de terceros que no puedan ubicarlos pero que requieran de las declaraciones para los registros de escrituras por ejemplo, no podrán concluir con el proceso.

⁵¹ “Es el acto mediante el cual, ante autoridad competente, se establece un hecho bajo la presunción de veracidad y de cuya falsedad conlleva al cometimiento de perjurio por lo que será sancionado con pena privativa de libertad” conforme lo señalado en el artículo 270 del COIP (2014).

las ambigüedades jurídicas y falencias procedimentales existentes. Para resaltar la importancia de la aplicación del método comparativo recurrimos a lo señalado por Gómez y León (2014):

El objetivo fundamental del método comparativo consiste en la verificación [...], entre las ventajas que ofrece el método comparativo se cuentan el comprender cosas desconocidas a partir de las conocidas, la posibilidad de explicarlas e interpretarlas, perfilar nuevos conocimientos, destacar lo peculiar de fenómenos conocidos, sistematizar la información distinguiendo las diferencias con fenómenos o casos similares. (p. 229).

No se consideró información de otros países sobre la sustancia impositiva ya que lo que se buscó es establecer la existencia de antinomias y aspectos no contemplados en la normativa para el caso ecuatoriano específicamente; y que, afectan a la validez de la información registrada por la ciudadanía a través de las declaraciones realizadas para este tributo.

Las fuentes de información tanto primarias como secundarias, es decir: leyes, reglamentos, resoluciones, circulares, procedimientos, trabajos académicos, revistas especializadas, artículos científicos, libros, entre otros, se obtuvieron de sitios confiables y oficiales para dar seguridad a los datos y hechos presentados; también se extrajo información de la página web institucional del SRI con respecto a consultas vinculantes emitidas mediante oficios sobre aquellos aspectos de difícil comprensión y que la Administración Tributaria los promueve como actos de “simplicidad normativa”.

Para definir los casos relevantes de este trabajo se recurrió a citar la normativa que contempla los elementos propios del impuesto; y, mediante la técnica de revisión documental se analizó las fuentes bibliográficas disponibles para proceder al registro de datos y sobre la base de esta información presentar los resultados obtenidos en una matriz de hallazgos como sustento teórico en la elaboración de este trabajo académico; y, a partir de ellos se planteó la estructura de una posible modificación que debería efectuarse al RALRTI (2010); y, disposiciones por medio de resoluciones o circulares de carácter general, que fue el objetivo principal para el desarrollo de este estudio.

El alcance de este trabajo fue exploratorio, cuyo propósito de aplicación como lo señala Hernández (2014) consiste en:

Los estudios exploratorios se efectúan, normalmente cuando el objetivo es examinar un tema o problema de investigación poco estudiado, del cual se tiene muchas dudas o no se han abordado antes. Es decir, cuando la revisión de la literatura reveló que tan sólo [sic] hay guías no investigadas e ideas vagamente relacionadas con el problema de estudio, o bien, si deseamos indagar sobre temas y áreas desde nuevas perspectivas. (p. 91).

Este estudio investigativo se lo formuló con este alcance, ya que de la revisión de trabajos académicos realizados y textos especializados sobre la normativa de este impuesto, no se encontró estudios con esta perspectiva; por lo que, sobre la base de un análisis comparado se buscó concluir con la descripción de casos o actos conflictivos; para que, a partir de ellos poder

plantear una posible modificación a la normativa del Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones que mejore su aplicación y facilite el entendimiento a la ciudadanía.

La metodología empleada en virtud del enfoque y alcance de la investigación que se planteó; y, el uso de las técnica descrita, permitieron dar respuesta a la pregunta de investigación formulada en el plan de titulación: ¿De qué manera el cuerpo legal establecido para el impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones en el Ecuador permite una aplicación clara y veraz para los contribuyentes e instituciones inmersas en la declaración y pago de este tributo?; de donde se concluye, que el cuerpo legal de este impuesto implica antinomias y aspectos no contemplados que no permiten un adecuado mecanismo de aplicación para la ciudadanía dentro del proceso de simplicidad administrativa emprendido por el Servicio de Rentas Internas.

7. Resultados

7.1 Matriz de hallazgos

Tabla 1
Matriz de hallazgos con respecto a los elementos normativos

ELEMENTOS	CÓDIGO TRIBUTARIO	LRTI	RALRTI	CONSULTAS VINCULANTES	RESOLUCIONES	CIRCULARES	PROCEDIMIENTOS	CÓDIGO CIVIL
HECHO GENERADOR	Presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo. Art 16	Art. 36 literal d) Constituye la aceptación expresa o tácita.	Art. 55 El fallecimiento para herencias y legados; y, para donaciones será el otorgamiento de actos o contratos.				Fallecimiento en herencias. En donaciones el acto de transferencia de dominio.	
EXIBILIDAD	Art. 19 La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto.	Art. 36. En herencias y legados, 6 meses desde la aceptación expresa o tácita. En el caso de donaciones y otros actos previa a la inscripción de la escritura.	Art. 61 En herencias y legados, 6 meses desde el fallecimiento. En el caso de donaciones y otros actos previa a la inscripción de la escritura.					
OBJETO DE IMPOSICIÓN		Art. 36 Los incrementos patrimoniales provenientes de herencias, legados, donaciones, hallazgos y todo tipo de acto o contrato por el cual se adquiera el dominio a título gratuito.	Art. 54 El acrecimiento patrimonial de personas naturales y sociedades por herencias, legados y donaciones.					
PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN	Art. 55. 5 años desde su exigibilidad y en 7 años si es incompleta o si no se ha presentado.	Art. 36 La obligación y acción de cobro del impuesto a la herencia, legados y donaciones, prescribirá en 10 años, contados a partir de la fecha que fueron exigibles; y en 15 años si resulta incompleta o si no se ha presentado.						
RESPONSABLES	Art. 26 Es la persona que sin ser contribuyente la ley dispone cumplir con esa obligación.	Art. 36 Albaceas, representantes legales, tutores, apoderados, curadores, administradores fiduciarios o fideicomisarios.	Art. 56. Albaceas, representantes legales, tutores, apoderados, curadores y administradores.					
SUSTITUTOS	Art. 29 numeral 3. Quienes por disposición de la ley están obligados.	Art. 36 Son sustitutos del contribuyente los donantes residentes en el Ecuador que realicen donaciones a favor de no residentes.						
RESPONSABILIDAD DE AUTORIDADES		Art. 36 Para el perfeccionamiento de la transmisión de dominio deberán verificar que se haya declarado y pagado el impuesto a las herencias cuando corresponda.	Art. 64 No podrán perfeccionar actos sin la presentación de la declaración y pago respectivo.		NAC-DGERCGC17-00000469. Reporte de actos mediante anexo, obligatorio para los Notarios, Registradores de la Propiedad y Mercantiles.			

Fuente: Código Tributario codificado 2005, Código Civil 2005, Ley de Régimen Tributario Interno codificada 2004, Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno 2010, consultas vinculantes, Resoluciones, procedimientos.

Elaborado por: Autora. (2019).

Tabla 2
Matriz de hallazgos con base a los actos o hechos no contemplados

ACTOS O HECHOS	CÓDIGO TRIBUTARIO	LRTI	RALRTI	CONSULTAS VINCULANTES	RESOLUCIÓN	CIRCULAR	PROCEDIMIENTOS	CÓDIGO CIVIL	DECRETO 1343
RENUNCIA DE GANANCIALES				Oficios año 2015. No. 9170120140CON002979 y No. 91701201500CON000281 . No es un acto de carácter tributario sino civil, por lo que no se debe declarar ni pagar. Oficio año 2017 No. 9170120160CON002140. Se considera acto de donación.			Si contempla este tipo de acto en el instructivo de llenado.	Artículos 11, 203, 204, 428 y 1003. Es una transferencia a título gratuito por lo que se debe declarar como donación.	
CANCELACIÓN DEL USUFRUCTO POR CADUCIDAD O EXTINCIÓN							Si contempla este tipo de acto en el instructivo de llenado. No especifica el contexto	Artículos 763, 794 y 1181. El receptor del usufructo sea por caducidad o extinción será en función de lo estipulado en la escritura de donación, es decir si el tipo de reserva es parcial o total.	
CONSOLIDACIÓN DE INFORMACIÓN EN DONACIONES			Artículo 59. Si en un mismo ejercicio económico el sujeto pasivo se beneficia de más de una donación deberá consolidar la información.				Del mismo o distintos donantes. Publicado en la página web del SRI		
ANEXO AL FORMULARIO 108							Se llena junto con la declaración en línea. No contempla particularidades.		Disposición 2. Si no causa impuesto no se debe declarar.
PRESCRIPCIÓN DE HERENCIAS DE CAUSANTES CON CÉDULAS DE 9 DÍGITOS							Certificado proporcionado en ventanillas de atención.		
PRESCRIPCIÓN DE HERENCIAS PARA DECLARACIONES INCOMPLETAS	Artículo 55. Siete años desde que debió presentarse la obligación si no se realizó o fue incompleta.	Art. 36 Quince años desde que debió presentarse la declaración.					Certificado proporcionado en ventanillas de atención. No existe aplicación en línea		
PRESCRIPCIÓN DE DONACIONES	Art. 55. Cinco años desde que fue exigible y 7 años desde que debió presentarse la obligación si no se realizó o fue incompleta.	Art. 36 Diez años desde que fue exigible y 15 años desde que debió presentarse la obligación si no se realizó o fue incompleta					No hay proceso establecido		
CRITERIOS DE VALORACIÓN EN DONACIONES			Artículo 58. Contiene criterios sobre bienes muebles, inmuebles y valores fiduciaros y contempla el período que debe ser considerado				No especifica		
DONACIÓN EN NUMERARIO		Art. 36 Si supera una fracción básica Impuesto a la Renta de personas naturales debe declarar.					No especifica	Artículo 1417. La donación que no insintare solo tendrá efecto hasta el valor de 800 dólares.	
CUALQUERA PUEDE DECLARAR	Art. 39 Cualquier persona a nombre del titular o responsable.	Art. 36 Cualquier persona de acuerdo con lo establecido en el Código Tributario.					No hay proceso establecido		

Fuente: Código Tributario codificado 2005, Código Civil 2005, Ley de Régimen Tributario Interno codificada 2004, Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno 2010, consultas vinculantes, Resoluciones, procedimientos, decretos.

Elaborado por: Autora. (2019).

7.2 Planteamiento de reforma al Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y la emisión de disposiciones de carácter general vía resolución o aclaraciones mediante circulares

En función de los hechos y actos de difícil aplicación detallados en la matriz de hallazgos originados por la estructura de la norma en cuanto a su redacción o por no contemplarlos, se procede a realizar el planteamiento de lo que debería contemplar el reglamento de este impuesto, así como los aspectos que debería la Administración Tributaria comunicar a la ciudadanía vía resolución o circular.

7.2.1 Planteamiento de reforma al Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Se plantea las modificaciones al RALRTI (2010) en los siguientes artículos, por no existir concordancia entre lo establecido en estos cuerpos legales, además de complementar los aspectos no definidos para la aplicación de lo dispuesto en la Ley.

REFORMA AL REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

Decreto Ejecutivo No.

Registro Oficial No.

Estado: -----

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

Publicado en: Registro Oficial Suplemento 209 de 08 de junio de 2010

Última modificación: “día, mes, año”

PRESIDENTE CONSTITUCIONAL DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

Considerando:

Que la Constitución de la República del Ecuador ha incorporado.....

En ejercicio de las atribuciones que el confiere el numeral 13 del artículo 147 de la Constitución de la República.

Decreta:

EL SIGUIENTE REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN
TRIBUTARIO INTERNO

SECCIÓN IV

IMPUESTO A LA RENTA SOBRE INGRESOS PROVENIENTES DE HERENCIAS
LEGADOS Y DONACIONES

Sustitúyase el primer inciso del artículo 54 por el siguiente:

Art. 54.-Objeto: Son objeto del impuesto a la renta los acrecimientos patrimoniales de personas naturales o sociedades provenientes de herencias, legados, donaciones, hallazgos y todo tipo de acto o contrato por el cual se adquiriera el dominio a título gratuito.

Sustitúyase el artículo 55 por el siguiente:

Art. 55.- Hecho Generador. - Para efectos tributarios, el hecho generador en el caso de herencias, legados y donaciones lo constituye la aceptación expresa o tácita.

En el caso de herencias con llamamiento condicional, el hecho generador se producirá en el momento de cumplirse la condición por parte del heredero o legatario.

Para el caso de donaciones, el hecho generador será el otorgamiento de actos o contratos que determine la transferencia a título gratuito de un bien o derecho.

Serán considerados como actos de donación los siguientes:

- a) Donación sin reserva de ninguna clase.
- b) Donación con reserva de usufructo.
- c) Capitulaciones matrimoniales a título gratuito.
- d) Constitución del derecho de usufructo.
- e) Renuncia de derecho de usufructo.
- f) Donación en una liquidación de sociedad conyugal.
- g) Cesión de derechos de usufructo.
- h) Cancelación del derecho de usufructo parcial o total.

Sustitúyase el segundo inciso del artículo 56 por el siguiente:

Art. 56.- Sujetos pasivos. -

También son responsables de este impuesto, cuando corresponda, los albaceas, los representantes legales, los tutores, apoderado o curadores, los administradores fiduciarios o fideicomisarios y los sustitutos.

Sustitúyase el primer inciso del artículo 58 por el siguiente:

Art. 58. Criterios de valoración. - La valoración de los bienes se efectuará considerando el año en el que se produjo el hecho generador de acuerdo con los siguientes criterios:

Sustitúyase el tercer inciso del artículo 59 por el siguiente:

Art. 59. Base Imponible. -

Cuando en un mismo ejercicio económico, un sujeto pasivo fuere beneficiario de más de una donación del mismo o distintos donantes, estará obligado a presentar una declaración sustitutiva, considerando la información como si se tratase de una sola declaración.

Sustitúyase el artículo 61 por el siguiente:

Art. 61.- Declaración y pago del Impuesto. - Los sujetos pasivos beneficiarios de herencias, legados y donaciones, declararán el impuesto dentro del plazo de seis meses a partir de producido el hecho generador.

Las declaraciones se presentarán y el impuesto se pagará en las formas y medios que el Servicio de Rentas Internas establezca a través de Resolución de carácter general.

Sustitúyase el primer inciso del artículo 64 por el siguiente:

Art. 64.- Obligación de funcionarios y terceros. - Prohíbese a los Registradores de la Propiedad y Mercantiles la inscripción de todo instrumento en que se disponga de bienes hereditarios o donados, mientras no se presenta la copia de la declaración y su anexo, así como el pago del respectivo impuesto.

DISPOSICIONES FINALES

Primera. - Deróguese el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas, publicado en el Registro Oficial...

Segunda. -El presente reglamento entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial.

Dado en el Palacio Nacional, en Quito a

7.2.2 Disposiciones de carácter general mediante resolución y aclaraciones mediante circular.

7.2.2.1 Sobre obligación de solicitar anexo a la declaración del 108.

Circular NAC-DGECCGC19-00000000

EL DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

**A LOS SEÑORES REGISTRADORES DE LA PROPIEDAD Y MERCANTILES,
NOTARIOS Y DEPENDENCIAS DE LA FUNCIÓN JUDICIAL.**

El Artículo 227 de la Constitución de la República del Ecuador dispone que la administración pública constituye un servicio a la colectividad que se rige por lo principio de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación.

El artículo 300 *ibidem*, establece que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

Conforme a lo establecido en el artículo 7 del Código Tributario, en concordancia con el artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, es facultad de la Directora o Director General del Servicio de Rentas Internas expedir las resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias.

En el suplemento del Registro Oficial No. 802, de 21 de julio de 2016 se publicó la Ley Orgánica para Evitar la Elusión del Impuesto a la Renta Sobre Ingresos Provenientes de Herencias, Legados y Donaciones, la cual en su artículo 1 dispone sustituir el literal d) del artículo 36 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno con vigencia desde su publicación en el Registro Oficial.

Según lo establece el literal a) del artículo 19 de la ley Notarial, los Notarios públicos, deben receptor personalmente, interpretar y dar forma legal a la exteriorización de voluntad de

quienes requieren su ministerio y los señores Registradores de la Propiedad, según lo señalado en el literal a) del artículo 11 de la Ley de Registro, están obligados a inscribir en el Registro correspondiente, los documentos cuya inscripción exige o permite la Ley, siendo uno de ellos, las escrituras públicas que contengan transferencias de dominio de bienes inmuebles.

De conformidad con lo que determina el penúltimo inciso del literal d) del artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno, antes de proceder a cualquier trámite requerido para la inscripción del testamento, cesión de derechos o para el perfeccionamiento de la transmisión de dominio por causa de muerte o transferencia a título gratuito de otros bienes, deberán verificar que se haya declarado, y pagado cuando corresponda, el impuesto a la renta sobre las herencias, legados y donaciones y todo incremento patrimonial gravado con este impuesto.

Los Notarios requerirán adicional a lo establecido en la normativa citada la presentación del Anexo al formulario 108 del Impuesto a la Renta por Herencias y Donaciones sin excepción para celebrar escrituras de compra venta, así también los Registradores y funcionarios de la Función Judicial, deberán exigir para inscribir dichas escrituras, cuando se trate de transacciones que se haya realizado entre ascendientes y descendientes o en la que participen estos a través de terceros, por haber pertenecido el bien al donante o heredero dentro de los cinco años anteriores a la suscripción de la escritura de compra venta.

Comuníquese y publíquese. -

Dado en Quito D. M., a

Dictó y firmó la circular que antecede,

7.2.2.2 Sobre la renuncia de gananciales.

Resolución NAC-DGECCGC19-00000000

EL DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

A LOS SEÑORES REGISTRADORES DE LA PROPIEDAD.

El Artículo 227 de la Constitución de la República del Ecuador dispone que la administración pública constituye un servicio a la colectividad que se rige por lo principio de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación.

El artículo 300 *ibídem*, establece que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 7 del Código Tributario, en concordancia con el artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, es facultad de la Directora o Director General del Servicio de Rentas Internas expedir las resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias.

Según lo establece el literal a) del artículo 19 de la ley Notarial, los Notarios públicos, deben receptor personalmente, interpretar y dar forma legal a la exteriorización de voluntad de quienes requieren su ministerio y los señores Registradores de la Propiedad, según lo señalado en el literal a) del artículo 11 de la Ley de Registro, están obligados a inscribir en el Registro correspondiente, los documentos cuya inscripción exige o permite la Ley, siendo uno de ellos, las escrituras públicas que contengan transferencias de dominio de bienes inmuebles.

La Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 36 literal d) señalada que están gravados con el impuesto a las herencias, legados, donaciones y hallazgos todo tipo de contrato por el cual se adquiriera el dominio a título gratuito.

El Código Civil estipula en su artículo 11 que podrán renunciarse los derechos conferidos por las leyes, con tal que sólo miren al interés individual del renunciante, y que no esté prohibida su renuncia.

Con respecto a renuncia de los gananciales el artículo 203 determina que, el cónyuge mayor o sus herederos de edad, tendrán la facultad de renunciar los gananciales a que tuvieren derecho. Adicional a ello, en el artículo 204 señala que el cónyuge podrá renunciar mientras no haya entrado en su poder alguna parte del haber social, a título de gananciales.

El artículo 428 *ibidem*, señala que la remisión gratuita de un derecho se sujeta a las reglas de donación, y de manera complementaria el artículo 1003 tipifica que el impuesto a la renta que grava a las herencias, legados y donaciones se cargará a los respectivos beneficiarios.

Con base en la normativa citada se establece que la Renuncia de Gananciales por su consecuencia de transferir el dominio a título gratuito es considerada como un acto de donación y tiene efectos tributarios ya que se configura el hecho generador; y, según ello el sujeto pasivo deberá declarar y pagar el impuesto dentro lo plazos establecidos por la Ley.

Comuníquese y publíquese. –

Dado en Quito D. M., a

Dictó y firmó la circular que antecede,

8. Conclusiones

En función del análisis realizado se detectó antinomias en los elementos propios del tributo como son: en el hecho generador, fechas de exigibilidad para donaciones, objeto de imposición con respecto a hallazgos, responsabilidad de sustitutos. Como vacíos legales al no existir norma expresa o cuya ambigüedad no permite establecer los actos o hechos en lineamientos externos se detectó: renuncia de gananciales, consolidación de información en donaciones, obligación de presentación de formulario, donaciones en numerario y anexos, prescripción de donaciones, entre otros.

El cuerpo legal que rige este impuesto no permite cumplir con el objetivo principal para el cual fue creada la Ley Orgánica de Herencias, Legados y Donaciones, que fue el de evitar la elusión en el pago del impuesto a la Renta por ingresos derivados de herencias y donaciones. El SRI no ha podido efectuar una eficaz concatenación de la norma vigente con la plataforma de servicios con respecto a los principales cambios establecidos en la reforma del 21 de julio de 2016; además que, debe considerar que en base a la información proporcionada por declaraciones podrá establecer procesos de control e identificar conductas de omisión del sujeto pasivo, casos de defraudaciones tributarias por uso de vacíos legales que afectan la recaudación; así también al sujeto pasivo, incurrir en costos adicionales para cumplir con sus deberes formales por inducir a asesoramientos; o, el cometimiento de ocultamiento de acervo sancionado penalmente de acuerdo a lo dispuesto en el COIP.

De los hallazgos obtenidos se evidencia la necesidad de hacer modificaciones al cuerpo legal que rige este impuesto; normativa, que debe ser corregida por parte de la Administración Tributaria dentro de su competencia; y, en base a ello se sugirió una reforma al reglamento, la emisión de una resolución aclaratoria de carácter general sobre renuncia de gananciales por su efecto recaudatorio al configurarse como un acto de donación, así como una circular dirigida a instituciones de control sobre la obligatoriedad de exigir el anexo al formulario 108 por ser el sustento para el perfeccionamiento de escrituras, garantizando el cumplimiento oportuno y veraz del ciudadano en el pago de este impuesto.

La utilización de un criterio unificado por parte de la Administración Tributaria para generar disposiciones de conocimiento general y aplicación del impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones para las instituciones de control; tiene como efecto, una estandarización en el requerimiento de requisitos al contribuyente evitando reprocesos; además de, contar con información veraz para los procesos de control que estas realicen.

9. Bibliografía

- Alessina, L., Bertoni, M., Mascheroni, P., Moreira, N., Picasso, F., Ramírez, J. y Rojo, V. (2011). *Metodología de la Investigación en Ciencias Sociales*. Montevideo: Departamento de Publicaciones, Unidad de Comunicación de la Universidad de la República. Recuperado de <https://url2.cl/WLxIp>
- Andino, M., Arias, D., Carrasco, C., Carrillo, P., Carpio, R., Chilingua, D., ...Torres, A. (2012). *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir*. Quito: Servicio de Rentas Internas SRI. Recuperado de <https://url2.cl/W8hLY>
- Bossano, G. (1978). *Manual de derecho sucesorio*. Quito: Editorial Universitaria. Recuperado de <https://url2.cl/zg5jt>
- Cabanellas, G. (1993). *Diccionario Jurídico Elemental*. Madrid: Heliasta S.R.L. Recuperado de <https://url2.cl/6kSye>
- Cabezas, E., Naranjo, D. y Torres, J. (2018). *Introducción a la metodología de la Investigación Científica*. Quito: Comisión Editorial de la Universidad de las Fuerzas Armadas ESPE. Recuperado de <https://url2.cl/Q15MG>
- Canales, M. (2006). *Metodologías de Investigación Social*. Santiago: Lom Ediciones. Recuperado de <https://url2.cl/WjHND>
- Carpio, Romeo. (I semestre, 2012). La Planificación Tributaria Internacional. *Revista Retos*, 3(2), 53-67. Recuperado de <https://url2.cl/2TOZs>
- Carrillo, Marcela. (I semestre, 2011). El análisis de los datos cualitativos: un proceso complejo. *Scielo*. 20(1-2), 96-100. Recuperado de <https://url2.cl/2w6KQ>
- Corbetta, P. (2010). *Metodología y Técnicas de Investigación Social*. Madrid: Mc Graw Hill. Recuperado de <https://url2.cl/Cep2E>
- Cosulich, J. (1993). *La Evasión Tributaria. Proyecto Regional de Política Fiscal CEPAL-PNUD*. Santiago de Chile: Serie Política Fiscal 39. Recuperado de <https://url2.cl/9E59P>
- Crespo, E. (2010). *Interpretación de las Normas Tributarias en el Ecuador* (tesis de maestría). Universidad de Cuenca, Cuenca. Recuperado de <https://url2.cl/qPYDG>
- Flores, M. (2012). *Control de Herencias, Legados y Donaciones en el Ecuador* (tesis de maestría). Instituto de Altos Estudios Nacionales - Universidad de Cuenca, Cuenca. Recuperado de <https://url2.cl/i6Y36>
- Gómez, C., y León, E. (2014). *Métodos y técnicas cualitativas y cuantitativas aplicables a la investigación en ciencias sociales*. México: Tirant Humanidades. Recuperado de: <https://url2.cl/qJf7V>

- González, D. (2017). *Análisis y Propuesta para el cálculo del Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones en el Ecuador* (tesis de maestría). Instituto de Altos Estudios Nacionales- Universidad de Cuenca, Cuenca. Recuperado de <https://url2.cl/g7NRQ>
- Hernández, R. (2014). *Metodología de la Investigación*. México: Mc Graw Hill. Recuperado de <https://url2.cl/5aW4c>
- Katayama, R. (2014). *Introducción a la Investigación Cualitativa*. Lima: Editorial de la Universidad Inca Garcilaso de la Vega. Recuperado de <https://url2.cl/q8L4B>
- Mejía, A. (2012). *Diccionario de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Paz y Miño, J. (2015). *Historia de los Impuestos en el Ecuador*. Quito: SRI-PUCE-THE Taller de Historia Económica. Recuperado de <https://url2.cl/REA8I>
- Rodríguez, C. (2017). *Problemática jurídica de las herencias, donaciones y legados, como objeto de imposición* (tesis de maestría). Universidad Andina Simón Bolívar, Quito. Recuperado de <https://url2.cl/KCDKs>
- Rodríguez, R. (2004). *Responsabilidad de los notarios en los actos y contratos sociales*. (tesis de maestría). Universidad Andina Simón Bolívar, Quito. Recuperado de <https://url2.cl/hws8n>
- Servicio de Rentas Interna. (2019). *Guía para contribuyentes: Elaboración y envío de la declaración de Impuesto a la Renta de Herencias, Legados y Donaciones*. Recuperado de <https://url2.cl/rimEK>
- Torres, Mariela. (12 de febrero, 2014). *Métodos de Recolección de Datos para una Investigación*. Revista de la Facultad de Ingeniería- Universidad Rafael Landívar. Volumen 03, 1-21. Recuperado de <https://url2.cl/AVUFL>
- Troya, V. (1998). *El Nuevo Derecho Constitucional Tributario Ecuatoriano*. Recuperado de <https://url2.cl/LAK7p>
- Vega, E. (2010). *Interpretación de las Normas Tributarias en el Ecuador*. (Tesis de maestría). Universidad de Cuenca, Cuenca. Recuperado de <https://url2.cl/WHDRG>
- Vera, J. (2000). *Hans Kelsen Una Visión Moderna de la Teoría Pura del Derecho*. Chile. Recuperado de <https://url2.cl/ZFs9u>
- Código Civil*. (2005). Congreso Nacional. Registro Oficial, Suplemento 46.
- Código Orgánico Administrativo [COA]* (2017). *Código Orgánico Administrativo*. Asamblea Nacional. Registro Oficial, Segundo Suplemento 31.

Código Orgánico Integral Penal [COIP] (2014). *Código Orgánico Integral Penal*. Asamblea Nacional. Registro Oficial, Suplemento 180.

Código Tributario. (2005). Congreso Nacional. Registro Oficial, Suplemento 38.

Constitución de la República del Ecuador [CRE] (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Asamblea Constituyente. Registro Oficial 449.

Corte Constitucional del Ecuador [CCE] (24 de julio de 2018). *Sentencia No. 010-18-SIN-CC*. Caso No. 0010-08-TC.

Ley 41 de Creación del Servicio de Rentas Internas. (1997). Congreso Nacional. Registro Oficial 206.

Ley de Fijación de Sueldos y Salarios Mínimos Vitales y Elevación de Sueldos y Salarios de los Trabajadores del Sector Privado y de los Servidores Públicos y de Medidas Tributarias para su Financiamiento. (1986). Congreso Nacional. Registro Oficial 532.

Ley No. 56. Ley de Régimen Tributario Interno. (1989). Congreso Nacional. Registro Oficial 341.

Ley de Régimen Tributario Interno [LRTI] (2004). *Ley de Régimen Tributario Interno*. Congreso Nacional. Registro Oficial, Suplemento 463.

Ley Orgánica de Servicio Público [LOSEP] (2010). *Ley Orgánica de Servicio Público*. Asamblea Nacional. Registro Oficial, Suplemento 294.

Ley Orgánica para Evitar la Elusión del Impuesto a la Renta sobre Ingresos Provenientes de Herencias, Legados y Donaciones. (2016). Asamblea Nacional. Registro Oficial 802.

Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. (2007). Asamblea Constituyente. Registro Oficial, Suplemento 242.

Ley Sustitutiva a la de 25 de junio de 1910. (1912). Congreso de la República del Ecuador. Registro Oficial 48.

Presidencia de la República del Ecuador. (27 de marzo de 2017). *Decreto ejecutivo 1343*. Registro Oficial, Suplemento 971 .

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas. (1998). Presidencia de la República del Ecuador. Registro Oficial 231.

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno [RALRTI] (2010). *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*. Presidencia de la República del Ecuador. Registro Oficial, Suplemento 209.

Servicio de Rentas Internas [SRI] (07 de febrero de 2012). *Resolución NAC-DGERCGC12-00032*. Registro Oficial 635.

Servicio de Rentas Internas [SRI] (23 de enero de 2017). *Resolución NAC-DGERCGC17-0000032*. Registro Oficial, Suplemento 928.

Servicio de Rentas Internas [SRI] (03 de mayo de 2010). *Resolución NAC-DGERCGC10-00132*. Registro Oficial 184.

Servicio de Rentas Internas [SRI] (18 de junio de 2010). *Resolución NAC-DGERCGC10-00267*. Registro Oficial, Suplemento 217.

Servicio de Rentas Internas [SRI] (15 de septiembre de 2017). *Resolución No. NAC-DGERCGC17-00000469*. Registro Oficial, Suplemento 80.

Servicio de Rentas Internas [SRI] (15 de octubre de 2018). *Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000414*. Registro Oficial, Suplemento 347.

Servicio de Rentas Internas [SRI] (3 de enero de 2019). *Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000441*. Registro Oficial, Suplemento 398.

Servicio de Rentas Internas [SRI] (18 de febrero de 2008). *Circular NAC-DGEC-2008-0006*. Registro Oficial, Segundo Suplemento 276.

Servicio de Rentas Internas [SRI] (s.f.). *Guía para el Contribuyente Anexo Formulario 108*.

Servicio de Rentas Internas [SRI] (s.f.). *Guía para contribuyentes: Elaboración y envío de la declaración de Impuesto a la Renta de Herencias, Legados y Donaciones*.

10. Anexos

Anexo 1.- Resolución obligación de procesos por internet



RESOLUCIÓN NO. NAC-DGERCGC17-00000032

EL DIRECTOR GENERAL
DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

CONSIDERANDO:

17 ENE 2017

Que el artículo 83 de la Constitución de la República del Ecuador establece que son deberes y responsabilidades de los habitantes del Ecuador acatar y cumplir con la Constitución, la ley y las decisiones legítimas de autoridad competente, cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social y pagar los tributos establecidos por ley;

Que el artículo 226 de la Constitución de la República del Ecuador dispone que las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley;

Que el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador señala que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos;

Que el numeral 2 del artículo 16 de la Constitución de la República señala que todas las personas, en forma individual o colectiva, tienen derecho al acceso universal a las tecnologías de información y comunicación;

Que el artículo 7 del Código Tributario, en concordancia con el artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, señala que es facultad del Director General del Servicio de Rentas Internas expedir las resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias;

Que, el artículo 1 de la Resolución No. NAC-DGERCGC12-00032, publicada en el Registro Oficial No. 635 de 7 de febrero del 2012, dispone que las declaraciones de impuestos administrados por el Servicio de Rentas Internas se realicen exclusivamente en medio magnético —a través de internet—, de acuerdo con los sistemas y herramientas tecnológicas establecidas para tal efecto por esta Administración Tributaria;

Que la Resolución NAC-DGERCGC12-00509, publicada en Registro Oficial No. 771 de 21 de agosto de 2012, establece que los procesos relacionados a la utilización o autorización de impresión de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios, deben ser presentados exclusivamente vía internet, en la página web institucional (www.sri.gob.ec);

Que mediante la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000217, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 462 del 19 de marzo de 2015, se normó la emisión de documentos en línea a través de la página web institucional;

www.SRI.gob.ec

Que la utilización de servicios de redes de información e internet se ha convertido en un medio para el desarrollo del comercio, la educación y la cultura;

Que el empleo de los servicios electrónicos y telemáticos de transmisión de información reduce los costos de los contribuyentes, disminuye la contaminación ambiental y simplifica el control tributario, cumpliéndose con el deber del Estado de proteger el medio ambiente e incentivar la utilización de los medios tecnológicos;

Que es deber de la Administración Tributaria facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y deberes formales, así como expedir la normativa necesaria para dicho cumplimiento; y,

En ejercicio de las facultades que le confiere la ley,

RESUELVE:

Normar la obligatoriedad para la utilización de los servicios disponibles en el portal web del Servicio de Rentas Internas

Artículo 1. Obligtoriedad de uso de servicios en línea.- Establécese la obligación de los contribuyentes a utilizar exclusivamente los servicios en línea a través del portal web del Servicio de Rentas Internas (www.sri.gob.ec) para acceder a los siguientes trámites:

- a) Actualización del Registro Único de Contribuyentes (RUC) para personas naturales y sociedades:
 - a) Nombre de fantasía o comercial,
 - b) Datos de ubicación de domicilio,
 - c) Datos de ubicación del representante legal,
 - d) Actualización de datos del contador,
 - e) Dirección de establecimientos (matriz y adicionales),
 - f) Medios de contacto (matriz y adicionales),
 - g) Actualización de tipo de establecimiento (adicionales), y,
 - h) Cierre de establecimientos (adicionales).
- b) Suspensión de Registro Único de Contribuyentes (RUC) personas naturales,
- c) Recuperación de claves,
- d) Certificados automáticos con código QR y de validación de:
 - a) Reimpresión de RUC,
 - b) Establecimientos de RUC de personas naturales y sociedades,
 - c) Certificado de no inscripción en el RUC,
 - d) Historial de autorizaciones de comprobantes; y,
 - e) Certificado de cumplimiento tributario.
- e) Certificados digitales de declaraciones de impuestos, con código QR y de validación:
 - a) Formulario 101: Impuesto a la renta y presentación de balances formulario único sociedades y establecimientos permanentes,

para el efecto requiera el interesado, y por tanto, no deberá exigirse ninguna validación física adicional a esta Administración Tributaria.

DISPOSICIÓN GENERAL ÚNICA.- Los manuales de usuario de los servicios en línea a los que se refiere la presente Resolución, serán publicados en el portal web institucional.

DISPOSICIÓN FINAL.- La presente Resolución entrará en vigencia el 01 de febrero de 2017.

Comuníquese y publíquese.-

Dictó y firmó la Resolución que antecede, el Economista Leonardo Orlando Arteaga, Director General del Servicio de Rentas Internas, en Quito D. M., 17 ENE 2017

Lo certifico.-

Dra. Alba Molina P.

SECRETARIA GENERAL
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

Anexo 2.- Consideraciones sobre aceptación expresa y tácita



Hecho generador y plazos

Hecho generador y plazos para la declaración y pago

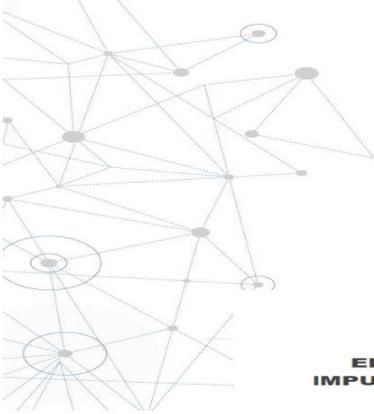
- El plazo para declarar y pagar herencias y legados, si el hecho generador "el fallecimiento del causante" se produjo antes del 21 de julio de 2016, es de 6 meses a contarse desde la fecha de fallecimiento.
- A partir del 21 de julio de 2016, el plazo para declarar y pagar herencias y legados, es de 6 meses a contarse desde la aceptación expresa o tácita (hecho generador).
- Para donaciones y otros actos y contratos que transfieran la propiedad a título gratuito de bienes y derechos, la declaración deberá presentarse en forma previa a la inscripción de la escritura de donación o celebración del contrato pertinente (hecho generador).

Nota: En los casos de donación en numerario que supere una fracción básica desgravada del impuesto a la renta de personas naturales del año en curso, el beneficiario deberá declararla de acuerdo con la ley.

¿Qué es la aceptación expresa o tácita?

1. La aceptación es expresa cuando se la hace mediante documento público o privado.
2. La aceptación es tácita cuando el heredero ejecuta un acto que supone necesariamente su intención de aceptar, y que no hubiere tenido derecho de ejecutar, sino en su calidad de heredero; a continuación varios ejemplos:
 - Cobro de créditos hereditarios.
 - Impugnación de validez de testamento del causante.
 - Dirección del negocio que había sido del causante.
 - Ostentar ante la administración tributaria el título de heredero.
 - Otorgamiento de escritura de apoderamiento.
 - Interponer reclamaciones o demandas.
 - Hacer gestiones sobre bienes hereditarios.
 - Pago con bienes hereditarios una deuda de la herencia.

Anexo 3.- Guía del contribuyente para elaboración de declaraciones de herencias donde se considera como hecho generador el fallecimiento



Guía para contribuyentes

ELABORACIÓN Y ENVÍO DE LA DECLARACIÓN DE IMPUESTO A LA RENTA DE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES

IDENTIFICACIÓN DEL FALLECIDO Y DE LA SUCESIÓN

221 Tipo de identificación de la persona fallecida: registrar la cédula, pasaporte o identificación del exterior de la persona fallecida.

222 Número de identificación de la persona fallecida: ingresar el número de identificación del fallecido.

223 Razón social, denominación o apellidos y nombres completos de la persona fallecida: ingresar los apellidos y nombres del fallecido.

224 Estado civil de la persona fallecida: seleccionar el estado civil del fallecido que puede ser: soltero, casado, divorciado, viudo y unión libre.

225 Total herederos / legatarios: ingresar la cantidad de herederos o legatarios que dejó el fallecido.

226 Fecha de fallecimiento: si la fecha se encuentra en la base del Registro Civil, de manera automática se registra en el formulario y no se puede editar, caso contrario se puede seleccionar mediante el calendario.

Anexo 4.- Requisitos para inscripción de escrituras por renuncia de gananciales extraído de la página web del Registro de la Propiedad

REGISTRO DE LA PROPIEDAD | QUITO



LIQUIDACIÓN DE LA SOCIEDAD CONYUGAL POR ESCRITURA PÚBLICA

REQUISITOS DOCUMENTALES:

- ✓ Aprobación Notarial o Judicial de la Liquidación de la Sociedad Conyugal.
- ✓ Copias de cédula y papeleta de votación o de pasaporte de los comparecientes.
- ✓ Partida de matrimonio, con marginación de la disolución de la sociedad conyugal o divorcio.
- ✓ Si se comparece por medio de apoderado, debe constar el poder que acredite su representación y facultad para el efecto.
- ✓ Certificado de Gravámenes, que no contengan limitaciones para la inscripción de Transferencia de Dominio.
- ✓ Certificado de Pago de Impuestos generados en Transferencia de Dominio.
- ✓ Pago de Impuestos de Alcabala y utilidad al Municipio de Alcabala y Registro al Consejo Provincial o su respectiva exoneración.
- ✓ Las escrituras celebradas antes del 27 de septiembre de 2004 deben presentar los siguientes pagos de impuestos: Alcabala y Registro del Municipio, Consejo Provincial, Junta de Defensa Nacional y pago de Plusvalía o sus respectivas exoneraciones.
- ✓ Si en la liquidación existe renuncia de gananciales, deberá

57

presentar el pago del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, formulario 108 y anexo emitido y sellado por el SRI en original o en copia certificada o certificado liberatorio por prescripción o exoneración respectiva.

- ✓ Contribución a la autopista Manuel Córdova Galarza, en caso de que el inmueble se encuentre en las parroquias: Pusuqui, Pomasqui y San Antonio de Pichincha.
- ✓ Cuando en el título de propiedad no conste el nombre del cónyuge del propietario, se debe presentar la partida de matrimonio a fin de determinar el nombre del mencionado cónyuge al momento de la adquisición.

Anexo 5.- Sobre la renuncia de gananciales, consulta ingresada de fecha 25 de febrero de 2015

25 de FEBRERO de 2015	
Oficio:	9170120140CON002979
Consultantes:	GLADYS HERRERA RÍOS Y GILBER ECHEVERÍA BOADA
Referencia:	Tratamiento tributario de los gananciales
Consulta:	<p>2.1.- ¿La renuncia de gananciales sobre inmuebles está o no exenta de pago del Impuesto de Alcabala determinada en el literal d) del artículo 534 del COOTAD?; y,</p> <p>2.2.- ¿Cómo debe entender y aplicar el Registro de la Propiedad las instrucciones determinadas en el formulario 108 relacionado a la renuncia de gananciales?</p>
Base Jurídica:	<p>Código Civil: Art. 203, Art. 204, Art. 205, Art. 218. Código Tributario: Art. 13, Art. 14, Art. 135. Ley de Régimen Tributario Interno: Art. 8, numeral 9, Art. 36, literal d. Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas: Art. 2, Art. 7, numeral 4.</p>
Absolución:	<p>La consulta tributaria tiene por objeto obtener de forma anticipada un criterio técnico, en este caso, de la Dirección General de Servicio de Rentas Internas, sobre el régimen jurídico aplicable a determinadas situaciones concretas o el que corresponda a actividades económicas por iniciarse.</p> <p>En atención a la primera pregunta, se puede advertir que las cuestiones formuladas por el contribuyente no pueden ser abordadas mediante una consulta formal tributaria, pues no es</p>
Extractos de absoluciones a consultas tributarias Enero a diciembre del 2015	<p style="text-align: center;">7</p> <p>competencia del servicio de Rentas Internas, pronunciarse respecto de impuestos establecidos por el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización a favor de otras Administraciones Tributarias.</p> <p>Respecto a la segunda inquietud, en la renuncia de gananciales, al no ser considerada una donación, no se verifica el hecho generador del impuesto a la Renta para Herencias, Legados y Donaciones y por tanto, no cabe la presentación de la declaración mediante el formulario 108 al Servicio de Rentas Internas.</p>

Anexo 6.- Sobre renuncia de gananciales, consulta ingresada de fecha 15 de abril de 2015

15 de ABRIL de 2015

Oficio: **917012015OCON000281**

Consultante: **MARÍA PILAR DEL CARMEN PROAÑO JÁCOME**

Referencia: IR / Vrs. / Per. Nat.

Consulta: Con los antecedentes expuestos, solicito se digno absolver esta mi consulta en el sentido de que si procede o no el pago del Impuesto a la Donación por la renuncia de Gananciales.

En el caso de que no proceda este pago, se servirá enviar atento oficio al Señor Registrador de la Propiedad haciendo conocer de este hecho.

Base Jurídica: Código Civil: Art. 203, Art. 204, Art. 205, Art. 218, Art. 1410.
Código Tributario: Art 8, Art. 36, literal d, Art. 135.
Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas: Art. 2, Art. 7.

Absolución: De conformidad con lo señalado en el artículo 135 del Código Tributario, esta Administración manifiesta que en la renuncia de gananciales, al no ser considerada una donación, no se verifica el hecho generador del Impuesto a la Renta para herencias, legados y donaciones, y por tanto, no cabe la presentación de la declaración mediante el formulario 108 al Servicio de Rentas Internas.

Anexo 7.- Sobre renuncia de gananciales, consulta ingresada de fecha 03 de octubre de 2017. Incluida en la página web del SRI en el año 2020

03 de OCTUBRE de 2017

Oficio: **917012016OCON002140**

Consultante: **SANDRA SULEMA MARTÍNEZ LÓPEZ**

Referencia: IR en la liquidación de sociedad conyugal

Consulta: Amparada en lo que dispone los artículos 119, 135 y 136 del Código Tributario, acudo ante usted y consulto: ¿Si en el caso que ha sido puesto en su conocimiento, esto es la liquidación de la sociedad conyugal con renuncia de gananciales por parte de mi ex cónyuge Andrés Avelino Filoteo Vargas Meneses, genera el pago de tributos?

Base Jurídica: Código Civil: Arts. 203, 204, 205, 218, 428.
Código Tributario: Arts. 16, 17.
Ley de Régimen Tributario: Arts. 1, 2 numeral 1, 8 numerales 9 y 10, 6 literal d).
Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno: Art. 54.

Absolución: En atención a su consulta, de conformidad con la normativa legal expuesta, la renuncia de gananciales configura el hecho generador del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, al existir en el cónyuge beneficiario un incremento patrimonial a título gratuito, según lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 2 y el literal d) del artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Anexo 8.- Consolidación de información en donaciones. Página www.sri.gob.ec

Importante:

- La declaración y pago es un requisito previo para la culminación de la transferencia y/o registro de los bienes, derechos, otros actos y contratos.
- Este impuesto es susceptible a facilidades de pago según el artículo 152 del Código Tributario.
- Si en un mismo año fiscal es beneficiario de más de una herencia o legado, presentará y pagará su declaración por cada caso individual.
- Si en un mismo año fiscal es beneficiario de más de una donación (de uno o varios donantes) donde se transfieran la propiedad a título gratuito de bienes, derechos, otros actos y contratos, estará obligado a presentar una declaración sustitutiva, consolidando la información como si se tratase de una sola donación.
- En caso de presentar y pagar la declaración de herencia o legado de forma errónea o incompleta deberá presentar la respectiva sustitutiva.

Anexo 9.- Requerimiento de anexos al formulario 108 para la inscripción de escrituras



- ✓ Pago de impuestos de Alcabala y utilidad al Municipio. De Alcabala y Registro, al Consejo Provincial o su respectiva exoneración.
- ✓ Las escrituras celebradas, antes del 27 de septiembre de 2004, deben presentar los siguientes pagos de impuestos: Alcabala y Registro del Municipio, Consejo Provincial, Junta de Defensa Nacional y pago de Plusvalía o sus respectivas exoneraciones.
- ✓ Si el adjudicatario es heredero del socio; presentar el pago del impuesto a la Renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones; formulario 108 y anexo emitido y sellado por el SRI en original o en copia certificada o su respectiva prescripción o exoneración.



Anexo 10.- Consolidado de publicaciones en el Registro Oficial por el impuesto a las herencias

FOROS DEL GOBIERNO

INICIO KALLARI QUIENES SOMOS PITAK KANCHIK REGISTRO OFICIAL WEB KAMACHI KIPUK PRODUCTOS KAPUKUNA SERVICIOS LLANKAYKUNA CONTACTO CHAYARIY



REGISTRO OFICIAL

ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

Q buscar... [Síguenos](#) [f](#) [t](#) [v](#) [flickr](#)

Inicio / Registro Oficial Web / Publicaciones / Buscador

BUSCADOR

herencias

Total: encontrados 7 resultados.

- 1. Tercer Suplemento al Registro Oficial No. 396**
Suplemento
... a la renta de las personas naturales, sucesiones indivisas, incrementos patrimoniales provenientes de herencias, legados, donaciones, hallazgos y todo tipo de acto o contrato por el cual se adquiere el ...
- 2. Suplemento al Registro Oficial No. 145**
Suplemento
... Actualícese los rangos de las tablas establecidas para liquidar el impuesto a la renta de las personas naturales, sucesiones indivisas, incrementos patrimoniales provenientes de herencias, legados, donaciones, ...
- 3. Segundo Suplemento al Registro Oficial No. 512**
Suplemento
... personas naturales, sucesiones indivisas, incrementos patrimoniales provenientes de herencias, legados, donaciones, hallazgos y todo tipo de acto o contrato por el cual se adquiere el dominio a título ...
- 4. Segundo Suplemento al Registro Oficial No. 802**
Suplemento
... la Elusión del Impuesto a la Renta Sobre Ingresos Provenientes de Herencias, Legados y Donaciones FUNCIÓN EJECUTIVA ACUERDO: MINISTERIO DE JUSTICIA, DERECHOS HUMANOS Y CULTOS: 1257 Apruébese el estatuto ...
- 5. Suplemento al Registro Oficial No. 657**
Suplemento
... a la renta de las personas naturales, sucesiones indivisas, herencias, legados y donaciones para el 2016 NAC-DGERCGC15-00003196 Establécese la metodología de indexación al límite de precios de exportación ...
- 6. Suplemento al Registro Oficial No. 408**
Suplemento
... Actualízase los rangos de las tablas establecidas para liquidar el impuesto a la renta de las personas naturales y de las sucesiones indivisas y del impuesto proveniente de las herencias, legados y d ...
- 7. Registro Oficial No. 169**
Registro Oficial
... los valores correspondientes a la Tabla para la liquidación del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones correspondientes al ejercicio económico 2014 GOBIERNOS ...

REGISTRO OFICIAL
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

Anexo 11.- Sistema habilitado para prescripción de herencias, legados y no para donaciones

Declaratoria de prescripción de herencias y legados

Declarar y obtener el certificado de prescripción de herencias del Impuesto a la Renta sobre ingresos provenientes de herencias y legados.

Datos del solicitante

RUC / cédula

El campo RUC / Cédula es requerido.

CONTRIBUTORES

Sobre plazos de prescripción. Instructivo para llenado de formulario 108 antes de la reforma del 2016

INSTRUCTIVO FORMULARIO 108 DECLARACIÓN DE IMPUESTO A LA RENTA SOBRE INGRESOS PROVENIENTES DE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES

NOTAS IMPORTANTES:

- Las Formulario podrán ser llenados a máquina (de escribir o imprimir) y en forma legible manuscrita (a tinta).
- Tanto el original como las copias no deberán contener manchas, raspaduras, enmendaduras o escritas que no correspondan a los casilleros del formulario.
- Se debe utilizar el punto para separar miles y la coma para decimales; siempre se deberán leer dos decimales (aproximando el segundo). Por ejemplo, si la cantidad resultante fuera 12.435,501 registre 12.435,50 o si la cantidad resultante fuera 12.435,506 registre 12.435,51.
- Todos los ceros no utilizados deberán ser anulados con una línea horizontal o cualquier otro signo que implique nulidad. No se puede utilizar ceros, excepto para aquellos casos en los que el cálculo del campo lo determine.
- Cuando el Representante Legal no pueda firmar la declaración, lo deberá hacer quien legalmente lo subrogue en funciones. Al presentar la declaración se deberá exhibir el documento que habilite esta subrogación.
- Resuente que en todo caso, los tres últimos números del RUC son "001".

100 IDENTIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN

101. Mes.- Registrar el mes en que se causó el impuesto.
102. Año.- Registrar el año en que se causó el impuesto.
104. No. Formulario que se sustituye.- En el caso de declaración sustitutiva, registrar en este campo el No. del formulario de la declaración que se sustituye.

200 IDENTIFICACIÓN DE LAS PARTES

- 201 a 208 Identificación del contribuyente.- Registrar la información de la persona que es beneficiaria de una herencia, legado o donación.
- 209 a 216 Identificación del Representante Legal.- Registrar la identificación del representante legal de las sociedades y entidades, así como de personas naturales no habilitadas para administrar sus bienes (menores de 18 años de edad, enfermos mentales y otros interdictos).
- 217 a 228 Identificación del causante y de la sucesión.- Registrar los datos personales del causante (fallecido) y de la sucesión que ha provocado.
- 230 al 244 Identificación del donante y de la donación.- Registrar los datos personales del donante (quien entrega a otra persona algún bien o derecho a título gratuito) y del acto que ha constituido donación.

- 243 Código tipo de acto de donación.- Registrar uno solo de los códigos establecidos a continuación:

- 01: donación sin reserva de ninguna clase
- 02: donación con reserva de usufructo
- 03: captulaciones matrimoniales a título gratuito
- 04: constitución de derecho de usufructo
- 05: renuncia de derecho de usufructo
- 06: donación en una liquidación de sociedad conyugal
- 07: cesión de derecho de usufructo
- 08: renuncia de gananciales
- 09: constitución de derecho de usufructo

300 INGRESOS Y EGRESOS

- 311, 321 y 331 Negocios unipersonales.- Registrar la información concerniente a negocios de propiedad exclusiva del causante (fallecido), así como el número (cantidad) de tales negocios, el patrimonio neto del conjunto de los mismos de acuerdo a sus últimos balances y el valor de la porción que beneficia al contribuyente.

Bienes inmuebles; vehículos; menaje de hogar; obras de arte y joyas; dinero en efectivo; acreencias financieras y civiles; acciones, participaciones, derechos y títulos valores; y, otros no especificados.- Registrar la información concerniente a los bienes objeto de herencia, legado o donación; así como número de los mismos, su monto total y el valor de la porción que beneficia al contribuyente. Valor de la porción de acuerdo al porcentaje de participación en cada bien del contribuyente.

Criterios de Valoración:
Requerido que para establecer la valoración de los distintos bienes, arriba enumerados, debe tomar en cuenta los criterios establecidos en el artículo 45 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Nota importante: El detalle de todos los bienes objeto de la herencia, legado o donación declarada, deberá ser presentado por medio de los respectivos anexos del presente formulario en las oficinas del Servicio de Rentas Internas.

400 DEDUCIBLES (SÓLO PARA HERENCIAS)

Registrar los gastos de la última enfermedad (hasta máximo un año antes de la fecha de fallecimiento), de funerales, de apertura de la sucesión, inclusive de publicación del testamento, sustentados por comprobantes de venta válidos, que hayan sido satisfechos por el heredero después del fallecimiento del causante y no hayan sido cubiertos por seguros u otros medios.

Las deudas hereditarias inclusive los impuestos, que se hubiere encontrado adeudando el causante hasta el día de su fallecimiento y los derechos de albaque que hubieren entrado en funciones con tenencia de bienes.

Se establecerá el valor total de los correspondientes gastos, así como el valor efectivamente asumido por el contribuyente.

Deducibles (sólo para donaciones)

497 Dedución por derecho de usufructo (332 * 60%).- Registrar el valor resultante de la aplicación del 60% al valor registrado en el campo 342. En este caso habrá hecho constar el código 02 en el campo 243.

498 Dedución por nuda propiedad (332 * 40%).- Registrar el valor resultante de la aplicación del 40% al valor registrado en el campo 342. En este caso habrá hecho constar el código 04, 05, 07 o 09 en el campo 243.

No habrá deducción si en el campo 243 registró el código 01, 03, 06 u 08.

800 CÁLCULO DEL IMPUESTO

- 802 Dedución legal.- Registrar la deducción correspondiente de acuerdo a la siguiente tabla:

Año de Generación del impuesto	Año de Generación del impuesto	Monto
1996		575,20
1997		723,12
1998		857,28
1999	Hasta abril 30	1.373,56
1999	Desde mayo 1	3.202,00
2000		3.202,00
2001		5.000,00
2002		8.205,00
2003		8.205,00
2004		7.200,00
2005		7.495,00
2006		7.890,00
2007		7.890,00

- 899 Impuesto a la renta causado.- Registrar el resultado del cálculo indicado en este campo, aplicando la siguiente tabla:

IMPUESTO A LA RENTA 2008			
Fracción básica	Exceso hasta	Impuesto Fracción básica	% Impuesto Fracción excedente
0	50.000	0	0%
50.000	100.000	0	5%
100.000	200.000	2.500	10%
200.000	300.000	12.500	15%
300.000	400.000	27.500	20%
400.000	500.000	47.500	25%
500.000	600.000	72.500	30%
600.000	En adelante	102.900	35%

Los rangos de la tabla precedente serán actualizados conforme la variación anual del Índice de Precios al Consumidor de Área Urbana dictado por el INEC al 30 de noviembre de cada año.

En el caso de que los beneficiarios de herencias y legados se encuentren dentro del primer grado de consanguinidad con el causante, las tarifas de la tabla precedente serán reducidas a la mitad.

900 VALORES A PAGAR Y FORMA DE PAGO

- 901 Pago previo.- Registrar valor del impuesto (sin incluir intereses y multas) realizado en el formulario original al cual se efectuó la declaración que se sustituye. Cuando este campo tenga algún valor, necesariamente se deberá llenar el campo 104.
- 902 Impuesto a la renta a pagar.- Registrar el resultado de restar el impuesto a la renta causado (899) menos pago previo (901).
- 903 Intereses por mora.- Calcular la tasa vigente en los periodos de mora respectiva.
- 904 Multas.- Sancionado según la normativa tributaria vigente.
- 907 Mediante notas de crédito.- Registre la suma de los casilleros (909+911+913+915).
- 908, 910, 912 y 914 Notas de crédito No.- Registre el número registrado en el documento de la Nota de Crédito.
- 999 Total pagado.- Sumar el Total Impuesto a pagar + Intereses por mora + multas.

PLAZOS PARA DECLARAR EL IMPUESTO SOBRE HERENCIAS Y LEGADOS	
Fecha de fallecimiento del causante	Plazo para presentar la declaración
Hasta el 31 de Diciembre de 1999	180 días hábiles
Desde el 1 de Enero del 2000 hasta el 31 de Diciembre del 2001	90 días hábiles
Desde el 1 de Enero del 2002 en adelante	6 meses
PLAZOS PARA DECLARAR EL IMPUESTO SOBRE DONACIONES	
Fecha de otorgamiento del acto o contrato	Plazo para presentar la declaración
Hasta el 31 de Diciembre de 1999	30 días hábiles
Desde el 1 de Enero del 2000 hasta el 31 de Diciembre del 2001	90 días hábiles
Desde el 1 de Enero del 2002 en adelante	Previa inscripción de la escritura o contrato pertinente.

Anexo 12.- Consulta vinculante sobre prescripción de donaciones

13 de Enero de 2016

Oficio: 9170120150CON001987

Consultante: CARMEN CELIA VÁSQUEZ MARTÍNEZ

Antecedentes: En el año 1992, la consultante adquirió un bien inmueble por los derechos de representación de sus hijos menores de edad.

Referencia: Persona Natural/Otros

Consulta: 1. Si el Servicio de Rentas Internas, ADMINISTRA, los siguientes tributos: Impuesto a la Renta; el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a los Consumos Especiales ICE, Impuesto a la Propiedad de los Vehículos, el Impuesto a la Salida de Divisas, el Impuesto a las Tierras. ¿En cuál de estos Impuestos se hallan inmerso el Impuesto a la Reserva de Dominio? ¿Qué clase de impuesto es: fiscal, municipal o provincial? ¿Cuál es el plazo de prescripción? ¿Es un tributo anual o mensual?

2. Soy de la tercera edad ¿Qué beneficios tengo en materia tributaria?

3. En caso, que usted absuelva mi consulta, manifestando que sí administra este 'impuesto', solicito comedidamente me diga: ¿Cuál es el plazo para proceder a la declaración del impuesto a la reserva de usufructo?

4. Sírvase indicarme, en el caso que tenga que realizar la declaración: ¿Cuál es el formulario y si existen deducciones? Además es un lote de terreno en el sector urbano y no ha sido objeto de producción nunca he usufructuado del mismo, no ha generado utilidades y tampoco habito en el mismo, pues no existe ninguna construcción ¿Cuál sería la base imponible? ¿Existe alguna tabla de porcentajes para este impuesto?

Base Jurídica: Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas: Art. 2 núm 2.
Código Civil: Art. 599, Art. 778, Art. 780, Art. 781, Art. 784
Código Tributario: Art. 5, Art. 7 núm 3 y 21, Art. 11
Ley de Régimen Tributario (1992): Art. 2, Art. 8 núm 9, Art. 36
Reglamento General de Aplicación del Impuesto a la Renta (1992): Art. 32, Art. 33
Código Tributario: Art. 37, Art. 55
Ley del Anciano: Art. 74

Absolución: Respecto de la primera pregunta, es preciso indicarle a la consultante que la donación da lugar al nacimiento del hecho generador del Impuesto a la Renta de ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, impuesto que es administrado por el Servicio de Rentas Internas, cuyo plazo de prescripción es el previsto en el Art. 55 del Código Tributario. Adicionalmente, es preciso informarle a la consultante que no existe impuesto a la reserva de dominio.

Extractos de absoluciones a consultas tributarias
Enero a diciembre del 2016

10

En su calidad de adulta mayor, tiene a su favor los beneficios previstos en el numeral 12 del artículo 9 y los del artículo innumerado agregado a continuación del artículo 74 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia con el artículo 14 de la Ley del Anciano.

Respecto de su tercera inquietud, la declaración y pago del impuesto provenientes del Impuesto a la Renta de ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones en el portal web del SRI.

En cuanto a la cuarta pregunta, la tarifa de este impuesto se encuentra prevista en el artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente al año 1992.

Anexo 14.- Sobre el caso cualquiera puede declarar. Consulta de 18 de marzo de 2015

18 de MARZO de 2015

Oficio: 917012015OCON000284

Consultante: JUAN QUEVEDO GARCÍA, ALBACEA TESTAMENTARIO DE FABIOLA QUEVEDO MOGOLLÓN

Referencia: Impuesto a la herencia

Antecedentes: La Unidad Judicial Tercera de la Familia, Mujer, Niñez y Adolescencia del cantón Quito dispone la inscripción del testamento en el Registro de la Propiedad, para lo cual es indispensable que todos los legatarios cancelen el valor del impuesto correspondiente.

Consulta: Al ser imposible localizar a la señora Fabiola Cajas, ¿podría pagar un tercero el respectivo impuesto de herencia conforme lo establecido en el Art. 39 del Código Tributario y 1588 y 2186 del Código Civil? De ser afirmativa la respuesta, sírvase indicar como he de proceder al pago de este impuesto, de tal manera que pueda continuar con el trámite de inscripción del testamento en el Registro de la Propiedad, pues pese a que lo he intentado, recientemente se me informó que era imposible. De ser negativa la respuesta, sírvase responder al caso 7 de la consulta emitida por el Registro de la Propiedad certificando la exoneración de pago del impuesto, para así proceder al Registro del Testamento en el Registro de la Propiedad.

Base Jurídica: Código Tributario: Art. 39.
Ley de Régimen Tributario Interno: Art. 36.
Reglamento para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno: Art. 54, Art. 56.
Oficio No. 917012014OCON001799.

Absolución: De conformidad con lo expuesto, el artículo 39 del Código Tributario, permite que en los casos de transferencias de bienes provenientes de herencias, legados y donaciones, respecto de las que no se hubiera pagado, el Impuesto a la Renta sobre esos ingresos, pueda pagar dicho tributo cualquier persona.

Extractos de absoluciones a consultas tributarias
Enero a diciembre del 2015

15

Anexo 15.- Página web SRI

SRI FICHA DE REQUISITOS

GENERACIÓN DE CLAVES PARA PERSONAS NATURALES

REQUISITOS PARA INGRESO DE TRÁMITES POR TERCEROS
Todo trámite ingresado por terceros deberá cumplir con los siguientes requisitos, adicionales a los requisitos detallados para el contribuyente

Documento que autoriza al tercero	Poder general o especial	Original y Copia	En el poder especial debe constar la facultad expresa para solicitar la "Clave de Usuario" para uso de Medios Electrónicos o para realizar cualquier trámite en el SRI que por su naturaleza lleve intrínseca la facultad para obtener la "Clave de Usuario" a nombre del sujeto pasivo. Si el poder es otorgado en el extranjero, deberá estar debidamente apostillado y traducido al idioma español. En el poder deberá constar como documento habilitante, la copia de los correspondientes documentos de identificación del apoderado y mandante.
-----------------------------------	--------------------------	------------------	---

Anexo 16.- Consulta de 04 de diciembre de 2015

04 de DICIEMBRE de 2015	
Oficio:	9170120150CON002356
Consultante:	FARECIDA RODRÍGUEZ PEÑA
Referencia:	Pago de impuestos de herencias
Antecedentes:	Los demás herederos (hermanos de la consultante) se encuentran en el extranjero.
Consulta:	¿Puede la señora Farecida Farita Rodríguez Peña realizar la declaración y el pago total de tributos en que se incurra por el bien señalado sobre el juicio de inventarios signado con el No. 657-2013, sin perjuicio de su derecho a restitución por el resto de sus hermanos herederos?
Base Jurídica:	Código Tributario: Art. 39. Ley de Régimen Tributario Interno: Art. 36. Reglamento para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno: Art. 54, Art. 56.
Absolución:	De conformidad con lo expuesto, el artículo 39 del Código Tributario, permite que en los casos de transferencias de bienes provenientes de herencias, legados y donaciones que no han sido objeto de declaración y pago del Impuesto a la Renta por parte de los beneficiarios, puede pagar dicho tributo cualquier persona, sin perjuicio de su derecho a reembolso.

**Información disponible de consultas vinculantes hasta el año 2016 en noviembre de 2019.
Se actualiza con aquellas emitidas para los años 2017 y 2018 en marzo de 2020.**

① ¿Qué son?

Los extractos de las consultas tributarias formales hacen alusión a las respuestas emitidas por el Servicio de Rentas Internas, respecto a las consultas relacionadas al régimen tributario aplicable a determinados casos, o sobre el sentido o alcance de la ley tributaria.

A su vez es importante recordar que la consulta será vinculante para la Administración Tributaria si los datos proporcionados en la consulta fueron exactos, caso contrario no surtirá efectos de consulta vinculante.

Extractos de Consultas

Descargue los extractos de consultas tributarias formales de los últimos años.

- EXTRACTOS DE CONSULTAS TRIBUTARIAS año 2014
- EXTRACTOS DE CONSULTAS TRIBUTARIAS año 2015
- EXTRACTOS DE CONSULTAS TRIBUTARIAS año 2016

Extractos de Consultas

Descargue los extractos de consultas tributarias formales de los últimos años.

Consultas tributarias formales

Extractos de consultas tributarias por año

año 2014 año 2015 año 2016 año 2017 año 2018

30. Edición Especial No. 110

Edición Especial

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS EXTRACTOS DE LAS ABSOLUCIONES DE CONSULTAS PERÍODOS 2014, 2015 Y 2016 ...

INICIO QUIERO SABER REGISTRO OFICIAL WEB REGISTRO OFICIAL PRODUCTOS SERVICIOS CONTACTO

REGISTRO
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

EDICIONES JURÍDICAS (CARRIGONES)
EDICIONES CONSTITUCIONALES

Inicio / Registro Oficial Web / Publicaciones / Ediciones Especiales / Edición Especial No. 110

Publicaciones

2020
2019
2018
2017
2016
2015
2014

EDICIÓN ESPECIAL NO. 110
Jueves, 12 Octubre 2017
246 PAGINAS

Descargar Edición Especial No. 110 (64 Descargas)

Nitro Pro

No se puede abrir el documento
C:\Users\jgarf\Downloads\SE 110_20171012 (-4).pdf porque no es un tipo de archivo compatible o está dañado.

OK