



**INCIDENCIA DEL IMPUESTO A LA RENTA DE HERENCIAS, LEGADOS Y  
DONACIONES EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA**

**INCIDENCE OF INHERITANCE, LEGACY AND DONATIONS INCOME TAX  
ON TAX COLLECTION**

Byron Jacho Castillo<sup>1</sup>; Víctor Solís Cedeño<sup>2</sup>

Universidad Laica Eloy Alfaro de Manabí<sup>1,2</sup>, Manta-Ecuador

[byronjacho311@hotmail.com](mailto:byronjacho311@hotmail.com)<sup>1</sup>; [victor.solis@uleam.edu.ec](mailto:victor.solis@uleam.edu.ec)<sup>2</sup>

Byron Jacho Castillo<sup>1</sup> <https://orcid.org/0000-0001-9778-1752>  
Víctor Solís Cedeño<sup>2</sup> <https://orcid.org/0000-0002-8349-1014>

**Fecha de Recepción:14/06/2021**

**Fecha de Aceptación:17/08/2021**

**RESUMEN**

La investigación determina la incidencia del impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones en la recaudación tributaria del Ecuador, para cual se desarrolló una revisión bibliográfica de los cambios en la normativa, además de una investigación cuantitativa de recaudación durante los últimos cinco periodos, en cuanto representa el aporte de este impuesto en la economía de nuestro país respecto a la meta de recaudación tributaria a nivel nacional establecida por el Servicio de Rentas Internas (SRI). Se logró determinar que, gran parte de estos fondos no son cobrados como realmente lo establece la Ley, debido a que el SRI no obliga a los sujetos pasivos de este impuesto a inscribirse en ningún catastro tributario, lo cual no permite ejercer un control inmediato para el pago, por lo que se recomienda que el Estado ecuatoriano fortalezca sus mecanismos de control y promueva la difusión de la normativa tributaria.

**JEL:** K42, H24, E62, E62, E62.

**Palabras Claves:** ley K42, impuestos H24, herencias E62, legados E62, donaciones E62.

## ABSTRACT

The research determines the incidence of the income tax on inheritances, legacies and donations in the tax collection of Ecuador, for which a bibliographic review of the changes in the regulations was developed, in addition to a quantitative research of collection during the last five periods, as it represents the contribution of this tax in the economy of our country with respect to the goal of tax collection at national level established by the Internal Revenue Service (SRI). It was determined that a large part of these funds are not collected as actually established by law, because the IRS does not oblige the taxpayers of this tax to register in any tax cadastre, which does not allow immediate control for payment, so it is recommended that the Ecuadorian State strengthen its control mechanisms and promote the dissemination of tax regulations.

**Keywords:** law, taxes, inheritances, bequests, donations.

## INTRODUCCIÓN

El impuesto que se aplica al incremento patrimonial proveniente de herencias, legados, donaciones 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 el lugar de fallecimiento, nacionalidad, domicilio o residencia del causante o donante, se llama impuesto a la renta proveniente de ingresos de herencias, legados, donaciones.

En caso de residentes en Ecuador, también se aplicará este impuesto al incremento patrimonial sobre los bienes o derechos existentes en el extranjero. Para las personas no residentes, el impuesto se aplica únicamente sobre el incremento patrimonial de los bienes o derechos que se encuentran en el Ecuador (Servicio de Rentas Internas, 2021).

Ante esto, es necesario conocer quiénes deben declarar y pagar, sobre qué deben pagar, cuál es la tarifa aplicable, quiénes no son sujeto de pago, hecho generador, base legal y la incidencia del Impuesto a las herencias legados y donaciones en la recaudación tributaria en el Ecuador.

Este impuesto es un tributo que grava a los contribuyentes que reciben bienes a título gratuito, el tributo constituye parte de los fondos del Estado y se espera que sean distribuidos de la mejor manera para obras dentro del territorio nacional. Ante esto se procede a establecer la incidencia de una manera cuantitativa del impuesto a la renta de herencias, legados y donaciones en la recaudación tributaria en los ejercicios fiscales 2016 al 2020, además detallar la evolución de normas legales que establecieron tal incidencia, con la finalidad de poder demostrar el impacto favorable en la economía del país.

Informa a los sujetos pasivos de este impuesto, la importancia respecto al aporte económico sobre la recaudación tributaria a nivel nacional, a su vez exhorta a la administración tributaria, realizar controles sobre este impuesto, ya que no existe un cruce de información interinstitucional que alerte sobre el no pago del mismo, el cual sugiere información cruzada entre Registro civil, Registro de la propiedad, banca,

Facultad de Ciencias Administrativas. Universidad Laica Eloy Alfaro de Manabí. Manta, Ecuador.

[https://revistas.ulead.edu.ec/index.php/business\\_science](https://revistas.ulead.edu.ec/index.php/business_science)

Licencia de Creative Commons (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0>)

Agencia nacional de tránsito, Registro mercantil, Registro de propiedad intelectual, Superintendencia de compañías, entre otros, en donde se informe el fallecimiento del contribuyente y los bienes a heredar sujetos a este impuesto. Al ejercer un mayor control sobre este impuesto, como consecuencia trascendental se espera una mejora en la recaudación tributaria.

Brinda un aporte actualizado sobre este impuesto, el cual grava el acrecimiento patrimonial motivado por la transmisión de dominio y a la transferencia a título gratuito de bienes y derechos situados en el Ecuador, cualquiera que fuere el lugar del fallecimiento del causante o la nacionalidad, domicilio o residencia del causante o donante o sus herederos, legatarios o donatarios. De igual manera, grava a la transmisión de dominio o a la transferencia de bienes y derechos que hubiere poseído el causante o posea el donante en el exterior a favor de residentes en el Ecuador.

El SRI no obliga a los sujetos pasivos del Impuesto sobre herencias, legados y donaciones a inscribirse en ningún catastro tributario, lo cual no permite ejercer un control para el pago del impuesto.

Se desconoce controles ejecutados por parte del SRI a los sujetos pasivos de este impuesto, ya que esto demanda capacidad operativa ante un impuesto al cual no es mayormente representativo para la recaudación tributaria.

## REVISIÓN LITERARIA

Los impuestos son tributos o cargas que los individuos y sociedades que residen en un país o comunidad deben pagar al Estado, para que este pueda financiar sus gastos, son el segundo rubro más importante en los ingresos públicos. Con la recaudación tributaria de los impuestos se promueven obras públicas cuya finalidad es satisfacer las demandas del sector más pobre (Santana, 2013, p.2).

Los impuestos a las sucesiones son obligaciones fiscales que cobra el Estado por las transferencias de una propiedad, ya sea en vida o al morir. Su base gravable incluye efectivo, cuentas bancarias, acciones, bonos, bienes inmuebles, negocios, equipos, maquinaria, automóviles o cualquier otro tipo de propiedad.

Este impuesto, que puede ser calculado sobre el valor de toda la herencia (impuesto a los legados), o bien sobre el valor de la transferencia a cada uno de los herederos (participaciones hereditarias), ha sido sujeto de mucha discusión a lo largo de la historia (Huerta y Sánchez, 2017, p.8).

El Impuesto a la Herencia aparece como un gravamen que, sin necesidad de modificar estructuralmente el sistema tributario, puede ayudar a aumentar su progresividad. Si bien no pretende solucionar por completo los problemas impositivos ni de distribución del ingreso en Argentina, muestra ser una herramienta eficaz de política tributaria que permita avanzar hacia un sistema impositivo más justo (Bouzas, Cappa y Girard, 2010, p.13).

Los Estados, en ejercicio de su potestad tributaria, establecen los tributos que consideran adecuados a aquellas manifestaciones de capacidad contributiva de los ciudadanos, en este caso de estudio, recibir una herencia, legado o donación, ha sido considerado para estar sujeto a un gravamen específico, que dependiendo de su configuración legislativa y del sistema de renta que hayan adoptado, admite que sea gravado como impuesto a la renta si se considera que se constituye en un ingreso gravado aquel obtenido a

título gratuito; o puede ser considerado como un impuesto complementario, si lo que se pretende es cerrar el círculo y gravar aquello que eventualmente pudo haberse eludido de la imposición a la renta del causante; o incluso, con un impuesto independiente, si se acepta que lo gravado no conforma una renta y más bien se grava directamente el patrimonio (Heredía, 2016, p.104).

### ***Alcance del Estudio***

El alcance es a nivel nacional y se considerarán los ejercicios fiscales 2016 al 2020, ya que el impuesto sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones es un impuesto directo y progresivo mismo que administrado por el SRI, el cual forma parte del presupuesto general del Estado.

### ***Antecedentes Históricos***

La recaudación del impuesto en el país, se encuentra regida por normas legales y administrativas que crea el Estado y cuyo ente regulador es el SRI, para que estos puedan solventar el gasto público y de la misma manera se pueda alcanzar de una manera eficaz la asignación de los recursos y correcta distribución de las riquezas.

El Impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, corresponde a los valores que los herederos, legatarios o donatarios pagan por única vez cuando reciben una herencia, legado o donación que supere la base imponible.

Hasta antes de la publicación de la Ley de Equidad Tributaria este impuesto se cancelaba por medio de una tarifa impositiva fija del 5% sobre la fracción exenta de la tabla para el cálculo de impuesto a la renta, en la actualidad existe una tabla progresiva (entendida como el que más recibe, más contribuye a la sociedad por una riqueza recibida), que contempla porcentajes de imposición desde el 5% hasta el 35%, misma que es actualizada cada año mediante resolución emitida por el Servicio de Rentas Internas (Flores, 2012, p.11).

Por lo anteriormente expuesto, es necesario establecer aquí como este impuesto ha ido evolucionando de manera progresiva desde su origen en 1821:

**Tabla 1**

#### ***Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones en el Ecuador***

<b>Año</b>	<b>Hechos Históricos</b>
1821	El origen del Impuesto a las Herencias se remonta a la época en la que nuestro país pertenecía a la Gran Colombia, la Ley sobre la libertad de partos y abolición de tráfico de esclavos tenía la finalidad de formar un fondo para comprar la libertad de los esclavos
1830	Se revoca la Ley de 1821, reduciendo las tarifas y se dispone que las sucesiones testamentarias que tenga los herederos descendientes pagarán el 1% sobre el quinto y los que tengan ascendientes el 1% sobre el tercio
1852	La Ley de la Asamblea Nacional del Ecuador establece la primera deducción del acervo hereditario
1854	Se derogó la ley de 1852, considerando que debían quedar libre todos los esclavos de la República y los ingresos generados sean destinados a la educación, entidades deportivas, defensa del Estado
1869	Mediante el Decreto Ejecutivo se declara renta nacional el impuesto sobre sucesiones hereditarias y se eleva el porcentaje que grava este tipo de recaudaciones
1899	Se dicta la Ley de Timbres, la cual grava con timbres fijos y móviles muchas actuaciones judiciales y otros documentos, entre los que constan los inventarios y testamentos
1905	Se dispone que todas las sucesiones que corresponda al Fisco, la herencia pertenecía al Colegio Nacional de Enseñanza Secundaria establecido en la capital de la provincia en la que se halle la mayor parte de los bienes de la sucesión
1912	Se establece los porcentajes de pago sobre las herencias an-estato que valieran diez mil sures o más

Facultad de Ciencias Administrativas. Universidad Laica Eloy Alfaro de Manabí. Manta, Ecuador.

[https://revistas.ulead.edu.ec/index.php/business\\_science](https://revistas.ulead.edu.ec/index.php/business_science)

Licencia de Creative Commons (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0>)

Año	Hechos Históricos
1920	El Congreso elabora un Proyecto de Ley que establece el Impuesto progresivo sobre las Herencias, Legados y Donaciones
1921	Por ley se aplica la nueva escala de porcentajes a las herencias para los hijos cónyuges y padres
1924	Se reforma la Ley de Herencias creando la figura de nombramiento de peritos para el avalúo de los bienes
1928	Mediante Ley se regula la aplicación del impuesto establecido en los fideicomisos y derechos reales, usufructo, rentas perpetuas, temporales y vitalicias
1932	En la presidencia del Dr. Isidro Ayora se codifica la Ley del Impuesto sobre Herencias, Legados y Donaciones, la misma que deroga a las leyes anteriores
1940	Mediante registros oficiales, aparecen 48 artículos y 37 notas que complementan el articulado, en los cuales se codifican una serie de reformas a la Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones
1945	En Registro Oficial N°227, se recarga en un 30% al monto del impuesto a la herencia
1950	Se reforma la Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones, etc., y se agregan otros incisos relacionados, especialmente, al recargo por bienes propios
1971	Mediante decreto del presidente José María Velasco Ibarra se establece que el producto de este impuesto se depositará en el Banco Central del Ecuador
1986	En la presidencia del Ing. León Febres Cordero se reforma la Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones en la que se establece el hecho imponible del impuesto
1990	En la presidencia de Rodrigo Borja se expide el Reglamento General de Aplicación del Impuesto a la Renta
1994	Durante la presidencia del Arq. Sixto Durán Ballén, se modificó la Ley de Régimen Tributario que dictaminaba que: Los beneficiarios de ingresos provenientes de herencias legados y donaciones, satisfarán la tarifa única del 10% sobre el exceso de la fracción básica no gravada del impuesto a la renta de personas naturales o sucesiones indivisas
2001	En la presidencia del Dr. Gustavo Noboa se expidió el Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario: Son objeto de impuesto a la renta los acrecimientos patrimoniales provenientes de herencias legados y donaciones
2004	En el gobierno del Ing. Lucio Gutiérrez en el año 2004 se estableció que: Los beneficiarios de ingresos provenientes de herencias, legados o donaciones, satisfarán la tarifa única del cinco por ciento (5%) sobre el exceso de la fracción básica no gravada del impuesto a la renta de personas naturales o sucesiones indivisas
2007	En la presidencia del Eco. Rafael Correa se modificó la Ley de Régimen Tributario "Los beneficiarios de ingresos provenientes de herencias y legados, con excepción de los hijos del causante que sean menores de edad o con discapacidad de al menos el 40% según la calificación que realiza el CONADIS; así como los beneficiarios de donaciones, pagarán el impuesto, de conformidad con el reglamento, aplicando las respectivas tarifas
2008	Se reformó el Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno para acoplarlo a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador
2016	Se aprueba la Ley Orgánica para evitar la elusión del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, el proyecto busca crear mecanismos para evitar la evasión del pago del tributo y destinar ese dinero a becas para el quintil más bajo de ingresos de la población

(Flores, 2012 como se citó en Alarcón, 2020, p. 17-18)

### Marco Teórico

El impuesto a la herencia y los legados ha sido un tema controversial por siglos, en términos de economía política, ha sido capaz de dividir a los representantes más importantes de diversas corrientes de pensamiento y ha puesto en perspectiva el impacto que teóricamente tiene un impuesto dentro de la economía nacional (Huerta y Sánchez, 2017, p.9).

A mediados del siglo XVIII, los economistas de la corriente clásica, Adam Smith y David Ricardo, opinaban que los impuestos en general traen consigo efectos indeseados para la economía en su conjunto, ya sea por la vía de la disminución del capital o de los ingresos nacionales.

Ambos autores coinciden en que cualquier carga impositiva que se aplique a la transferencia de la propiedad, de cualquier tipo, recaerá sobre el capital, tomando parte del valor de él, lo que implica reducir los fondos destinados al mantenimiento de la fuerza laboral productiva. Paralelamente estos fondos se colocarían dentro de los ingresos del gobierno quien, para David Ricardo, lo podría destinar al consumo improductivo teniendo como consecuencia el decrecimiento de la producción del país (Smith, 2007 y Ricardo, 1821 como se citó en Huerta y Sánchez, 2017, p.9).

Sin embargo, Adam Smith no considera radical la idea de un mecanismo que redistribuya la riqueza dentro de la economía. Según sus propias palabras “no es muy irracional que los ricos contribuyan al gasto público, no solo en proporción a su ingreso, sino en algo más que dicha proporción”. Esta opinión se explica dentro del contexto de un impuesto sobre la renta de inmuebles, el cual considera progresivo, ya que el porcentaje de gasto en vivienda disminuye con el nivel de ingresos.

Cuando se refiere específicamente a los impuestos a los legados o a las transferencias mortis causa, Adam Smith hace algunas distinciones: si se grava a la familia directa del fallecido quienes, además, comparten vivienda con él y dependen de este, entonces “el impuesto es cruel y opresivo” por poner bajo presión las fuentes de sustento de la familia al quitarles parte de su herencia. Pero si el legado pasa a manos de hijos emancipados o independientes del fallecido, entonces se consideraría como un aumento en el ingreso o fortuna de los mismos, por lo cual la herencia estaría sujeta al pago de impuestos (Smith, 2007 como se citó en Huerta y Sánchez, 2017, p.9).

A principios del siglo XIX, John Stuart Mill, considerado como el último gran economista clásico, expuso un enfoque potencialmente radical partiendo de lo expuesto por Adam Smith y David Ricardo. Para John Stuart Mill, “solo los países atrasados tienen como objetivo principal el aumentar la producción, en aquellos más avanzados lo que es económicamente relevante es mejorar la distribución”.

Partiendo del concepto de propiedad privada, John Stuart Mill reconoce el derecho de gozar de lo que cada individuo ha producido a partir de sus aptitudes y posibilidades, así como el derecho de legar esta propiedad a quien personalmente decida y el derecho de quien la reciba, a gozar dicho legado. Sin embargo, rechaza la idea del derecho a la herencia colateral, es decir, el hecho de que la propiedad de las personas que no hayan dispuesto de esta durante su vida pase automáticamente a manos de los hijos o de los parientes más cercanos. Mill expresa explícitamente que “no encuentra razones por las cuales la herencia colateral debería existir”, haciendo énfasis en la diferencia que tiene con el concepto de legado (Mill, 1848 como se citó en Huerta y Sánchez, 2017, pp.9-10).

Arthur Pigou, economista neoclásico, reconoce a la desigualdad del ingreso y la existencia de ricos y pobres, como el campo más propenso a estar desequilibrado y por lo tanto es proclive a la intervención del Estado mediante diferentes mecanismos. A pesar de advertir que las transferencias voluntarias de ricos a pobres son un camino deseable y que además benefician en más de un modo a la sociedad en su conjunto, también entiende que esta práctica no es muy común y que no hace frente a las grandes necesidades de la colectividad.

Por ello, insiste en que hace falta un sistema coercitivo que garantice dichas transferencias y que por lo general esto significa impuestos directos “que gravan las rentas más elevadas recayendo, en la práctica, sobre la riqueza y los patrimonios que se heredan” (Pigou, 1920 como se citó en Huerta y Sánchez, 2017, p.11).

### ***Impuesto a la Renta de ingresos provenientes de Herencias, Legados y Donaciones***

Es el impuesto que se aplica al incremento patrimonial proveniente de herencias, legados, donaciones y todo tipo de acto o contrato por el cual se adquiriera el dominio a título gratuito de bienes y derechos existentes en el Ecuador, cualquiera que fuera el lugar de fallecimiento, nacionalidad, domicilio o residencia del causante o donante.

En caso de residentes en Ecuador, también se aplicará este impuesto al incremento patrimonial sobre los bienes o derechos existentes en el extranjero. Para las personas no residentes, el impuesto se aplica únicamente sobre el incremento patrimonial de los bienes o derechos que se encuentran en el Ecuador (Zambrano, 2020, p.6).

En gran parte de los países latinoamericanos, el impuesto sobre los herencias, donaciones y legados no se encuentra tipificado dentro de la legislación del impuesto a la renta, sino que se trata de un impuesto independiente y con cuerpo normativo propio, por ejemplo, en Venezuela se le denomina Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Ramos Conexos; en Chile es el Impuesto a las Herencias y Donaciones al igual que en República Dominicana; en Bolivia el Impuesto a las Sucesiones y Transmisiones Gratuitas de Bienes, y en Colombia el impuesto a las ganancias extraordinarias.

A pesar de tal diferencia formal, estos impuestos gravan al igual que en Ecuador, la transmisión de bienes y derechos a título gratuito ya sea por causa de muerte o por donación. Su aplicación también es identificada en El Salvador, Nicaragua, República Dominicana y Uruguay. En Honduras, la ley que subsistía desde 1998 solo para donaciones fue derogada a través del Decreto 51 del año 2003.

La base imponible en general, es sobre el valor de los bienes y derechos sucesorios menos las deducciones permitidas por ley. Es habitual que en los gastos deducibles se incluyen aquellos de última enfermedad, funeral, apertura de sucesión, deudas hereditarias y, en algunos casos, impuestos debidos. En la práctica, el impuesto comprende la idea de gravar el patrimonio neto transmitido.

Salvo en el caso de Brasil, donde el tributo lo establece y administra cada estado, se trata de una carga que se ha establecido a nivel nacional. En algunas situaciones, abarca las transferencias onerosas y no onerosas, o parte de ellas. En Uruguay, el impuesto comprende tanto las transmisiones entre vivos como aquellas por causa de muerte. Nicaragua y El Salvador lo aplican a cualquier transferencia realizada entre vivos, incluyendo las donaciones (Rodríguez, 2017, p.75).

### ***Normativa Legal***

La Ley de Régimen Tributario Interno, es el cuerpo legal que establece las tarifas del impuesto y a la cual se va a regir la liquidación y el pago del mismo. Conjuntamente con este cuerpo normativo están conexas otras como el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Código Tributario y Código Civil.

### **Renta**

La Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 2 establece el concepto de renta:

*“Art. 2.- Concepto de renta.- Para efectos de este impuesto se considera renta:*

- 1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y*
- 2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.”*

### **Herencia**

El Código Civil en su artículo 996, establece que herencia son todas aquellas asignaciones a título universal; es decir, cuando se sucede al difunto en todos sus bienes, derechos y obligaciones transmisibles, o en una cuota de ellos.

La herencia es el conjunto de bienes, derechos y obligaciones que, formando el patrimonio del causante, se transmite al heredero al morir aquel. La transmisión se realiza por el hecho de la muerte y desde este momento, siempre que el heredero acepte la herencia. De esta, y por ser relaciones jurídicas intransmisibles, hay que descartar las de carácter público, las personalísimas y las de contenido patrimonial, pero de duración vitalicia (como el usufructo, uso y habitación).

La herencia es un patrimonio que, mientras transita del causante al heredero de manera definitiva, conserva una inalterable unidad con el fin de que esté garantizado el pago de las deudas del causante y el cumplimiento de las obligaciones hereditarias. Esta unidad, provisionalmente impuesta mientras se cumplen dichas obligaciones, desaparece cuando puede procederse al acto jurídico formal de la partición de la herencia. Se habla de herencia abierta cuando, por la muerte de una persona, sus relaciones jurídicas quedan sin titular, dando lugar tal situación a la entrada del sucesor o sucesores universales en dichas titularidades (Enciclopedia Jurídica, 2020).

### **Legado**

El Código Civil, en su artículo 996 establece que legado son todas aquellas asignaciones a título singular.

Disposición testamentaria por la cual el testador ordena la entrega de una o varias cosas específicas y determinadas a ciertas personas para después de su muerte. Se requiere pues la concurrencia de tres personas: el testador, el legatario y la persona gravada con el legado, que podrá ser a su vez un heredero o legatario. Los legados se clasifican por su origen en voluntarios o legales y, por su objeto, pueden ser de cosas y derechos. Los legados de cosa pueden serlo de cosa específica, genérica o pensión, y los de derechos, de derechos reales o de crédito (Enciclopedia Jurídica, 2020).

### **Donación**

El Código Civil, en su artículo 1402 establece 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 la acepta.



Negocio jurídico en virtud del cual una persona (donante) dispone de una cosa de su patrimonio a favor de otra (donatario) a título gratuito. Se requiere para su perfección no sólo el animus donandi en el donante, es decir, la liberalidad, sino también la aceptación del donatario (Enciclopedia Jurídica, 2020).

### **Hecho Generador**

El artículo 55 del Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario interno establece:

*“Art. 55.- Hecho Generador.- Para efectos tributarios, el hecho generador se produce en el momento en que fallece la persona de cuya sucesión se defiere al heredero o legatario, si éste no es llamado condicionalmente.*

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

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

### **Sujeto Activo**

El artículo 23 del Código tributario establece:

*“Art. 23.- Sujeto activo.- Sujeto activo es el ente público acreedor del tributo.”*

El artículo 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece:

*“Art. 3.- Sujeto activo.- El sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.”*

### **Sujeto Pasivo**

El artículo 56 del Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario interno establece:

*“Art. 56.- Sujetos pasivos.- Son sujetos pasivos del impuesto, los herederos, legatarios y donatarios que obtengan un acrecimiento patrimonial a título gratuito.*

*También son responsables de este impuesto, cuando corresponda, los albaceas, los representantes legales, los tutores, apoderados o curadores.”*

### **Declaración y Pago del Impuesto**

El artículo 61 del Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno establece:

*“Art. 61.- Declaración y pago del impuesto.- Los sujetos pasivos declararán el impuesto en los siguientes plazos:*

*1. En el caso de herencias y legados dentro del plazo de seis meses a contarse desde la fecha de fallecimiento del causante.*

2. En el caso de donaciones, en forma previa a la inscripción de la escritura o contrato pertinente. 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.”

El artículo 89 del Código Tributario establece:

“Art. 89.- *Determinación por el sujeto pasivo.- La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo.*

*La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración.”*

La Resolución SRI 604 publicada en el Registro oficial 627 del 26 de julio de 2002, aprueba y dispone que la declaración y pago del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones se realizará mediante el formulario 108.

### **Tarifa Aplicable**

Hasta el 2007, se consideraba que el tributo a las herencias, legados y donaciones en el Ecuador era proporcional, ya que para realizar el cálculo se reducía del valor total de los bienes la parte no gravada por el impuesto a la renta, se aplicaba un 5% y se generaba el quantum de la obligación. Sin embargo, con la entrada en vigor de la Ley de Equidad Tributaria en el 2008, se estableció una tabla con porcentajes progresivos conforme a la porción hereditaria recibida, grado de parentesco y edad, lo que sin duda dio paso a un gravamen progresivo.

**Tabla 2**

**Tarifas para El Impuesto a los Ingresos Provenientes de Herencias, Legados y Donaciones**

Año 2021			
Fracción Básica (USD)	Exceso Hasta (USD)	Impuesto Fracción Básica (USD)	Impuesto Fracción Excedente (%)
0,00	71.434,00	0,00	0%
71.434,00	142.868,00	0,00	5%
142.868,00	285.737,00	3.572,00	10%
285.737,00	428.635,00	17.859,00	15%
428.635,00	571.523,00	39.293,00	20%
571.523,00	714.391,00	67.871,00	25%
714.391,00	857.240,00	103.588,00	30%
857.240,00	En adelante	146.443,00	35%

**Fuente:** artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Literal d) del

## **METODOLOGÍA**

La información teórica y estadística es de fácil acceso, debido a que el organismo rector de la aplicación de las normas y leyes tributarias en el Ecuador es el SRI, quién publica regularmente en la web institucional, información relacionada con el tema de estudio.

Se utilizó una investigación cuantitativa, misma que empleó el método deductivo, la premisa mayor contiene la proposición universal y la premisa menor contiene la proposición particular, ya que, a partir de su comparación resulta la conclusión, así como también se acudió a la revisión bibliográfica de información que se utilizó sobre hechos relevantes que se trataron sobre este tema.

La metodología empleada en el desarrollo de la presente investigación fue de tipo documental, debido a que se tomó de base la Constitución del Ecuador, Ley de Régimen Tributario Interno, Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, Código Tributario, Código Civil, así como de las páginas web de Google Académico y del SRI.

Adicionalmente, el presente estudio fue de tipo descriptivo, ya que se abordó las características y criterios de las diferentes situaciones y hechos inmersos en el impuesto a los ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, que es objeto de la investigación.

Histórico Lógico, porque se revisó la normativa ecuatoriana e internacional existente sobre el impuesto proveniente de herencias, legados y donaciones.

Con respecto a las técnicas se emplearon la observación, recolección de información bibliográfica sobre las estadísticas de recaudación del impuesto a los ingresos proveniente de herencias, legados y donaciones de los ejercicios fiscales 2016 al 2020.

Considerando que el objetivo principal de la investigación es establecer la incidencia del impuesto a la renta de herencias, legados y donaciones en la recaudación tributaria se toma como periodos de estudio del 2016 al 2020, se procede a la selección de las variables que permitan tener información pertinente al interés del estudio, donde el Impuesto a las herencias, legados y donaciones y la recaudación tributaria son las variables que se analizarán.

Para llevar a cabo la presente investigación se procedió a la recolección de los datos estadísticos del portal web del SRI, valores de la recaudación proveniente del impuesto sobre herencias, legados y donaciones, y el monto de la meta de recaudación nacional de este impuesto durante los ejercicios fiscales 2016 al 2020.

La población de la presente investigación está conformada por los datos recolectados del portal web del SRI de los montos de recaudación y meta a nivel nacional de los últimos cinco años del Impuesto a las herencias, legados y donaciones.

## **RESULTADOS**

De acuerdo a la revisión sistémica de la página web del SRI, se realizó la recolección de datos estadísticos sobre la recaudación proveniente del impuesto sobre herencias, legados y donaciones durante los ejercicios fiscales 2016 al 2020, y el monto de la meta de recaudación establecida por el SRI respecto a este impuesto y en los años fiscales antes señalados. Este impuesto es determinado por ley en el cual el Estado obliga a

los contribuyentes al pago producto del incremento patrimonial proveniente de herencias, legados, donaciones y todo tipo de acto o contrato por el cual se adquiere el dominio a título gratuito de bienes y derechos existentes en el Ecuador, cualquiera que fuera el lugar de fallecimiento, nacionalidad, domicilio o residencia del causante o donante.

En caso de residentes en Ecuador, también se aplicará este impuesto al incremento patrimonial sobre los bienes o derechos existentes en el extranjero. Para las personas no residentes, el impuesto se aplica únicamente sobre el incremento patrimonial de los bienes o derechos que se encuentran en el Ecuador. A continuación, se muestran los siguientes resultados:

**Tabla 3**

*Valores correspondientes a la Meta Nacional de todos los Impuestos Internos, Meta del Impuesto proveniente de Herencias, Legados y Donaciones, y la Recaudación Obtenida por los rubros anteriormente mencionados en los ejercicios fiscales 2016 al 2020.*

Ejercicio fiscal	Meta general de recaudación impuestos internos (excluye importaciones)	Meta de recaudación de Impuesto sobre herencias, legados y donaciones	Recaudación general obtenida de impuestos internos (excluye importaciones)	Recaudación obtenida de Impuesto sobre herencias, legados y donaciones	% de participación de la recaudación de Impuesto sobre herencias, legados y donaciones sobre el total de la recaudación general	% de cumplimiento Impuesto sobre herencias, legados y donaciones sobre la meta
2020	10.453.982.570,06	19.458.742,35	10.806.860.544,02	24.352.571,39	0,2253%	125,15%
2019	12.472.948.757,43	24.058.855,23	12.211.656.252,56	24.031.370,82	0,1968%	99,89%
2018	12.413.573.796,97	15.962.139,91	12.926.921.529,05	26.981.600,71	0,2087%	169,03%
2017	12.134.617.780,24	9.596.208,19	11.370.540.289,57	25.643.751,92	0,2255%	267,23%
2016	12.134.617.780,24	9.596.208,19	10.638.244.808,79	14.529.835,10	0,1366%	151,41%

**Tabla 4**

*Valores de Recaudación obtenida de manera mensual por concepto del Impuesto proveniente de Herencias, Legados y Donaciones en los ejercicios fiscales 2016 al 2020.*

Año fiscal / Mes fiscal	2016	2017	2018	2019	2020
Enero	916.589,72	899.167,75	2.979.113,25	1.389.923,41	2.271.231,14
Febrero	754.853,07	445.908,48	1.478.430,83	1.123.694,78	1.253.927,66
Marzo	792.179,00	563.077,12	1.580.514,60	1.677.595,78	1.351.129,67
Abril	1.088.102,86	1.152.805,82	3.833.040,22	1.017.489,55	513.163,01
Mayo	611.120,42	921.475,17	905.992,48	1.126.683,35	530.964,58
Junio	964.318,92	642.979,88	5.154.775,90	1.746.905,35	2.186.924,51
Julio	780.854,32	779.849,78	2.709.379,35	1.099.484,58	3.257.362,99
Agosto	870.019,55	810.087,33	1.582.169,98	8.764.641,36	1.800.422,82
Septiembre	3.706.985,79	1.065.541,18	886.369,60	763.432,72	1.750.050,47
Octubre	574.333,36	1.824.280,23	1.961.553,24	1.459.261,02	2.220.944,42
Noviembre	1.863.213,76	13.478.239,01	1.333.515,18	1.428.305,85	2.706.165,56
Diciembre	1.607.264,33	3.060.340,17	2.576.746,08	2.433.953,07	4.510.284,56
<b>Total</b>	<b>14.529.835,10</b>	<b>25.643.751,92</b>	<b>26.981.600,71</b>	<b>24.031.370,82</b>	<b>24.352.571,39</b>

**Fuente:** <https://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-generales-de-recaudacion-sri>

Es necesario destacar que, a pesar de que el impuesto a la renta de herencias, legados y donaciones representa un porcentaje pequeño respecto al total de la recaudación nacional de impuestos internos obtenidos por el Estado ecuatoriano, este rubro es muy importante para la economía nacional, el cual aporta con un monto superior a los 24 millones de dólares anuales, tal como podemos visualizar en la Tabla 3, la cual proporciona información basada en datos que registra el organismo regulador como es el SRI durante los ejercicios fiscales del 2016 al 2020.

## **DISCUSIÓN**

En los resultados obtenidos de la presente investigación se puede apreciar que en La Constitución Política del Ecuador se establece que el sistema tributario promueve la distribución de la riqueza, para ello prioriza los impuestos directos y progresivos que coincide con los trabajos de investigación de Santana (2013, p.2). Por otra parte, en el trabajo de Flores (2012, p.11), señala que el impuesto a la renta por herencias, legados y donaciones es un impuesto directo y progresivo, que grava el incremento del patrimonio a título gratuito, por herencia, legado o donación. El valor del impuesto está en función de los ingresos gravados y de la tabla para la declaración del impuesto.

Por lo que, el impuesto a la renta de herencias, legados y donaciones efectivamente incidió en la recaudación tributaria de los periodos fiscales del 2016 al 2020.

La evolución de normas legales del impuesto a la renta de herencias, legados y donaciones, incidieron en la recaudación tributaria en los periodos fiscales 2016 al 2020, debido a que existe un perfeccionamiento de la norma año a año para evitar la evasión tributaria, lo cual es demostrado con el cumplimiento de las metas de recaudación tributaria reflejadas por el SRI.

## **CONCLUSIONES**

En Ecuador los ingresos obtenidos actualmente por este gravamen resultan comparativamente exiguos frente a la recaudación de otros impuestos, lo que nos ha llevado a concluir que la imposición respecto de herencias, legados y donaciones no persigue un fin recaudatorio, sino que, por el contrario, estamos frente a un impuesto de naturaleza extrafiscal y con contenido ideológico, cuyo objetivo se dirige a la redistribución de riqueza.

Al ser uno de los fines extra fiscales de los tributos la redistribución de la riqueza, es necesario que al obtener ingresos a título gratuito como los provenientes de herencias, legados y donaciones, estos sean gravados de forma equitativa, controlada su declaración y/o pago de manera oportuna, y la forma de cumplimiento guarde simplicidad administrativa.

En base a la investigación realizada en los ejercicios fiscales 2016 al 2020, se concluye:

1. El SRI no obliga a los sujetos pasivos del Impuesto sobre herencias, legados y donaciones a inscribirse en ningún catastro tributario, lo cual no permite ejercer un control para el pago del impuesto.
2. No existen planes de control tributario sobre el Impuesto sobre herencias, legados y donaciones.

Facultad de Ciencias Administrativas. Universidad Laica Eloy Alfaro de Manabí. Manta, Ecuador.

[https://revistas.ulead.edu.ec/index.php/business\\_science](https://revistas.ulead.edu.ec/index.php/business_science)

Licencia de Creative Commons (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0>)

3. No se realizan cruces de información para obtener una base sujeta a control del Impuesto sobre herencias, legados y donaciones.
4. No hay programas de capacitación en la página web respecto al Impuesto sobre herencias, legados y donaciones.
5. Respecto a los márgenes de recaudación tributaria del impuesto provenientes de herencias legados y donaciones en relación a la recaudación general, notamos que el porcentaje del ejercicio fiscal 2020 es del 0,2253%, porcentaje con tendencia al alta para el ejercicio fiscal 2021 por consecuencia de la pandemia.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Arellano, P. (2019). *Sucesión en el Ecuador*. Derecho Ecuador. <https://www.derechoecuador.com/sucesion-en-el-ecuador>
- Alarcón Andrade, A. C. (2020). *El Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones y su aporte en la recaudación tributaria en la provincia de Tungurahua, períodos 2016-2019* (Bachelor's thesis).
- Bouzas, A., Cappa, A., y Girard, M. M. (2010). Impuesto a la Herencia: Una herramienta distributiva. *La revista del CCC (9/10)*.
- Código Civil [CC]. 08 de julio de 2019 (Ecuador)
- Código Tributario [CT]. 31 de diciembre de 2019 (Ecuador)
- Constitución de la República del Ecuador. 25 de enero de 2021 (Ecuador)
- Enciclopedia Jurídica (2020). *Donación*. <http://www.encyclopedia-juridica.com/d/donaci%C3%B3n/donaci%C3%B3n.htm>
- Enciclopedia Jurídica (2020). *Herencia*. <http://www.encyclopedia-juridica.com/d/herencia/herencia.htm>
- Enciclopedia Jurídica (2020). *Legado*. <http://www.encyclopedia-juridica.com/d/legado/legado.htm>
- Flores Flores, M. E. (2012). Control de herencias, legados y donaciones en el Ecuador.
- Heredia Proaño, M. A. (2016). *Imposición a las herencias, legados y donaciones en los estados miembros de la CAN, con especial énfasis en el caso ecuatoriano*. (Tesis de posgrado). Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Ecuador.
- Huerta Pineda, A. y Sánchez Correa, M. (2017). *Impuesto a las herencias: Debate, historia e implementación alrededor del mundo*. Instituto Belisario Domínguez, Senado de la República.
- Ley de Régimen Tributario Interno [LRTI]. 29 de diciembre de 2020 (Ecuador)
- Ley Orgánica para evitar la elusión del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias - legados y donaciones. (2012). *Segundo Suplemento del Registro Oficial No.802. 802*, 1–7.
- Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno [RLRTI]. 22 de febrero de 2021 (Ecuador)
- Resolución 604 de 2002 [Servicio de Rentas Internas] aprueba y dispone que la declaración y pago del

impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones se realizará mediante el formulario 108.

Rodríguez Tapia, C. G. (2017). *Problemática jurídica de las herencias, donaciones y legados, como objetos de imposición*. (Tesis de posgrado). Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Ecuador.

Santana, L. (01 de agosto de 2013). *Política de Impuesto Directos e Indirectos*. [https://www.academia.edu/4176814/POLITICA\\_DE\\_IMPUESTO\\_DIRECTOS\\_E\\_INDIRECTOS](https://www.academia.edu/4176814/POLITICA_DE_IMPUESTO_DIRECTOS_E_INDIRECTOS)

Servicio de Rentas Internas (12 de abril de 2021). *Impuesto a la Renta de ingresos provenientes de Herencias, Legados y Donaciones*. <https://www.sri.gob.ec/impuesto-a-la-renta-de-ingresos-provenientes-de-herencias-legados-y-donaciones>

Zambrano Briones, J. M. (2020). Desconocimiento del Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano en los comerciantes informales de la Parroquia Picoazá - Portoviejo. *Dominio de las Ciencias*, 6, 418–441.