



Quito, D. M., 13 de enero de 2016

**SENTENCIA N.º 002-16-SIN-CC**

**CASO N.º 0059-10-IN**

**CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR**

**I. ANTECEDENTES**

**Resumen de admisibilidad**

El 16 de diciembre del 2010, compareció el señor Luis Javier Bustos Aguilar y de conformidad con el artículo 436 numerales 1 y 2 de la Constitución de la República del Ecuador, interpuso acción pública de inconstitucionalidad en contra de los artículos 54, 57, 59, 60 y 63 del Decreto Ejecutivo N.º 374, publicado en el suplemento del Registro Oficial N.º 209 del 8 de junio de 2010, que corresponden al Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

La Secretaría General de la Corte Constitucional, para el período de transición, el 16 de diciembre de 2010, certificó que la presente acción tiene relación con los casos Nros. 0030-09-IN, 0036-10-IN, 0038-10-IN, 0039-10-IN, 0050-10-IN y 0056-10-IN.

La Sala de Admisión de la Corte Constitucional, para el período de transición, conformada por los jueces constitucionales Nina Pacari Vega, Edgar Zárate y Manuel Viteri Olvera, mediante auto del 21 de marzo de 2011 a las 09:27, admitió a trámite la acción pública de inconstitucionalidad N.º 0059-11-IN.

El 6 de noviembre de 2012, se posesionaron ante el Pleno de la Asamblea Nacional los jueces de la Primera Corte Constitucional del Ecuador, integrada conforme lo dispuesto en los artículos 432 y 434 de la Constitución de la República.

En virtud del sorteo efectuado por el Pleno del Organismo en sesión extraordinaria del 11 de diciembre de 2012, le correspondió la sustanciación de la presente causa a la jueza constitucional Wendy Molina Andrade, quien mediante providencia del 13 de mayo de 2015, avocó conocimiento de la causa N.º 0059-

10-IN, y dispuso notificar a las partes procesales con la providencia, así como a los terceros con interés.

### **Normas acusadas**

El legitimado activo demanda la inconstitucionalidad de los artículos 54, 57, 59, 60 y 63 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno del Decreto Ejecutivo N.º 374, publicado en el suplemento del Registro Oficial N.º 209 del 8 de junio de 2010, cuyo texto es el siguiente:

**Art. 54.- Objeto.-** Son objeto del impuesto a la renta los acrecimientos patrimoniales de personas naturales o sociedades provenientes de herencias, legados y donaciones.

Este impuesto grava el acrecimiento patrimonial motivado por la transmisión de dominio y a la transferencia a título gratuito de bienes y derechos situados en el Ecuador, cualquiera que fuere el lugar del fallecimiento del causante o la nacionalidad, domicilio o residencia del causante o donante o sus herederos, legatarios o donatarios.

Grava también a la transmisión de dominio o a la transferencia de bienes y derechos que hubiere poseído el causante o posea el donante en el exterior a favor de residentes en el Ecuador.

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

**Art. 57.- Ingresos gravados y deducciones.-** Los ingresos gravados están constituidos por el valor de los bienes y derechos sucesorios, de los legados o de las donaciones. A estos ingresos, se aplicarán únicamente las siguientes deducciones:

a) Todos los gastos de la última enfermedad, de funerales, de apertura de la sucesión, inclusive de publicación del testamento, sustentados por comprobantes de venta válidos, que hayan sido satisfechos por el heredero después del fallecimiento del causante y no hayan sido cubiertos por seguros u otros medios, en cuyo caso solo será considerado como deducción el valor deducible pagado por dicho heredero.

Si estos gastos hubiesen sido cubiertos por seguros u otros, y que por lo tanto no son deducibles para el heredero, la falta de información u ocultamiento del hecho se considerará defraudación.

b) Las deudas hereditarias inclusive los impuestos, que se hubiere encontrado adeudando el causante hasta el día de su fallecimiento; y,

c) Los derechos de albacea que hubieren entrado en funciones con tenencia de bienes.





**Art. 59.- Base Imponible.-** La base imponible estará constituida por el valor de los bienes y derechos percibidos por cada heredero, legatario o donatario, menos la parte proporcional de las deducciones atribuibles a este ingreso mencionadas en este reglamento.

Cuando en un mismo ejercicio económico, un sujeto pasivo fuere beneficiario de más de una herencia o legado, presentará su declaración y pagará el respectivo impuesto por cada caso individual.

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.

**Art. 60.- Tarifa del Impuesto.-** Para el cálculo del impuesto causado, a la base imponible establecida según lo dispuesto en el artículo anterior, se aplicarán las tarifas contenidas en la tabla correspondiente de la Ley de Régimen Tributario Interno.

En el caso de que los beneficiarios de herencias y legados se encuentren dentro del primer grado de consanguinidad con el causante y sean mayores de edad, las tarifas de la tabla mencionada en el inciso anterior serán reducidas a la mitad. En caso de que los hijos del causante sean menores de edad o con discapacidad de al menos el treinta por ciento según la calificación que realiza el CONADIS, no serán sujetos de este impuesto.

**Art. 63.- Controversias.-** Los trámites judiciales o de otra índole en los que se dispute sobre los bienes o derechos que deben formar parte de la masa hereditaria o que sean objeto de herencia o legado, no impedirán la determinación y pago de este impuesto, de conformidad con las anteriores disposiciones.

### **Fundamentos de la demanda**

El señor Luis Javier Bustos Aguilar en su demanda de inconstitucionalidad de los artículos 54, 57, 59, 60 y 63 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, dividió sus argumentos en cinco literales, en los que respectivamente manifestó lo siguiente:

El accionante señala que las tres deducciones establecidas por medio del artículo 57 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno son inconstitucionales, toda vez que vulneran los principios de legalidad y reserva de ley contenidos en los artículos 120 numeral 7 y 301 de la Constitución de la República del Ecuador, los cuales otorgan de manera exclusiva a la Asamblea Nacional la competencia de establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos; esto, en virtud de que las deducciones

establecidas por medio de este reglamento no se encuentran previstas en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, ni en ninguna otra ley.

Dentro de ese mismo argumento, señaló que, de relacionarse dichas deducciones tributarias con aquellas contenidas en el artículo 1001 del Código Civil, se estaría generando una doble deducción por un mismo hecho, pues según lo establece el reglamento denunciado, las deducciones se deben aplicar a la cuota de cada heredero después de la depuración establecida en el artículo 1001 del Código Civil, teniendo por un lado aquellas deducciones previstas en el Código Civil y aquellas previstas en el reglamento, con la particularidad de que sólo en el momento que el patrimonio es depurado de acuerdo al artículo 1001 del Código Civil (primera deducción), serían aplicables las deducciones previstas en el artículo 57 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (segunda deducción).

Adicionalmente, el accionante advierte que el contribuyente utiliza deducciones nunca previstas en un cuerpo normativo con rango de ley, toda vez que las deducciones estipuladas en el artículo 57 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno no están presentes ni en el artículo 36 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, ni tampoco corresponde a la depuración del patrimonio contenida en el artículo 1001 del Código Civil.

Por otra parte, el legitimado activo manifiesta que el tributo cuenta con dos elementos que, en virtud a los principios de legalidad y reserva de ley, les corresponde estar normados a través de una ley, estos son: a) la cuantía y b) la base imponible. Sin embargo de aquello, el artículo 59 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno señala que la base imponible estará constituida por el valor de los bienes y derechos percibidos por cada heredero, legatario o donatario, y con lo dicho entonces, está estableciendo la cuantía sobre la cual la administración tributaria determinará el monto sobre el que se debe tributar.

Asimismo, argumenta que el artículo 59 se encuentra viciado, ya que en este se señala que la base imponible del impuesto estará establecida por el valor de los bienes y derechos percibidos, menos la parte proporcional de las deducciones atribuibles a este ingreso, las cuales están mencionadas en el artículo 57 del mismo Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, por tanto el artículo 59 también es inconstitucional al estipular el cálculo





de la base imponible con el uso de deducciones inconstitucionales previstas en el artículo 57 del Reglamento.

Finalmente, respecto del artículo 59 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, el legitimado activo considera que se establece un régimen de tributación discriminatorio, toda vez que en su primer y tercer inciso se manifiesta que en un mismo ejercicio económico, un sujeto pasivo que fuere beneficiario de más de una herencia o legado, presentará su declaración y pagará el respectivo impuesto por cada caso individual, y cuando en un mismo ejercicio económico, un sujeto pasivo fuere beneficiario por más de una donación, estará obligado a presentar una declaración sustitutiva, consolidando la información como si se tratase de una sola donación, entonces establece un régimen de tributación para el caso de ingresos provenientes de herencias y legados, y otro régimen distinto para los ingresos provenientes de donaciones. El legitimado activo señala que si bien estos ingresos provienen de dos figuras jurídicas distintas (donación y herencia), son iguales en cuanto a la capacidad contributiva (acrecimiento patrimonial a título gratuito); es decir, no existe una razón justificable por la cual los ingresos provenientes de herencias o legados no deban tributar de manera consolidada, mientras que los hechos por donaciones sí, vulnerando por lo tanto el artículo 66 numeral 4 de la Constitución de la República del Ecuador, que contiene el derecho de igualdad, así como el artículo 300 que contiene el principio constitucional tributario de generalidad.


Por otro lado, el legitimado activo señala que el objeto del tributo, según la doctrina tributaria, es la razón sobre la cual recae el impuesto a pagar, por tanto el objeto de impuesto a la renta debe necesariamente estar previsto en la ley al ser uno de los elementos más importantes del tributo; tal es así que por medio de los artículos 120 numeral 7 y 301 de la Constitución de la República del Ecuador, se ha otorgado al legislativo la potestad de crear, modificar o suprimir tributos mediante ley y no a través de normas de inferior jerarquía. Sin embargo, señala el accionante, el artículo 54 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, establece que son objeto del impuesto a la renta los acrecimientos patrimoniales de personas naturales o sociedades provenientes de herencias, legados y donaciones, vulnerando claramente el mencionado principio de reserva de ley, otorgado a la Asamblea Nacional el establecer tributos, y en este caso específico, el impuesto a la renta sobre herencias, donaciones y legados, constituyéndose entonces en un impuesto arbitrario, impredecible y que vulnera la normativa constitucional.

El accionante expresa que la sanción establecida en el artículo 57 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, respecto de la calificación como delito de defraudación a la falta de información y ocultamiento del hecho, es inconstitucional, ya que es violatoria del principio de legalidad, establecida en el artículo 76 numeral 3 de la Constitución de la República del Ecuador y el artículo 2 del Código Penal, actualmente derogado, toda vez que las sanciones deben estar previamente tipificadas en la ley, y en el presente caso, se encuentra en un reglamento, por tanto, el Ejecutivo sobrepasa los límites a su potestad reglamentaria atribuida mediante el artículo 147 numeral 13 de la Constitución de la República.

Finalmente, en relación al artículo 63 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, el accionante manifiesta que el mismo establece que los trámites judiciales o de otra índole en los que se dispute sobre los bienes o derechos que deben formar parte de la masa hereditaria o que sean objeto de herencia o legado, no impedirán la determinación y pago de este impuesto. Presentándose a consideración del accionante, una presunción de derecho que va directamente contra el objeto establecido para el impuesto a la renta sobre herencia y legados, pues permite que el contribuyente sea sujeto pasivo de un impuesto por una herencia o legado que podría nunca aprovecharla, considerando que la titularidad y adquisición de dichos bienes se encuentra en litigio. En consecuencia, el accionante señala que dicha norma reglamentaria, contraviene los artículos 120 numeral 7, 301 y 147 numeral 13 de la Constitución de la República.

### **Pretensión**

Por los antecedentes expuestos, el accionante solicita a la Corte Constitucional se declare la inconstitucionalidad de los artículos 54, 57, 59, 60 y 63 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, contenida en el Decreto Ejecutivo N.º 374 publicado en el suplemento del Registro Oficial N.º 209 del 08 de junio de 2010, y con ello la invalidez del acto jurídico impugnado, así como su expulsión del ordenamiento jurídico.





## **Contestación a la demanda**

### **Asamblea Nacional**

A foja 38 del expediente constitucional, compareció el arquitecto Fernando Cordero Cueva en calidad de presidente de la Asamblea Nacional, quien mediante escrito de 6 de abril de 2011, señaló que el recurrente propuso su acción en contra del economista Rafael Correa Delgado, presidente constitucional de la República y del doctor Diego García Carrión, procurador general del Estado, solicitando a la Corte Constitucional que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 54, 57, 59, 60 y 63 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, emitido mediante Decreto Ejecutivo N.º 374 publicado en el suplemento del Registro Oficial N.º 209 del 8 de junio de 2010.

Manifestó a su vez que el presidente constitucional de la República, en ejercicio de la atribución que le confiere la Constitución de la República, emitió el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, mediante el mencionado decreto ejecutivo. Por lo tanto, al no ser de competencia de la Asamblea Nacional la expedición de decretos ejecutivos ni los reglamentos de leyes, y en consideración que el accionante no demandó a la Asamblea Nacional en la presente acción, en su calidad de presidente de la Función Legislativa, se inhibe de emitir criterio alguno sobre esta demanda de inconstitucionalidad.

### **Procuraduría General del Estado**

Conforme consta a foja 42 del expediente de la Corte Constitucional, el 8 de abril de 2011, compareció la doctora Martha Escobar Koziel en calidad de directora nacional de Patrocino (e), delegada del procurador general del Estado, con la finalidad de señalar casilla judicial.

### **Presidencia de la República del Ecuador**

Conforme consta a foja 45 del expediente de la Corte Constitucional, compareció el 14 de abril de 2011, el doctor Alexis Mera Giler en calidad de secretario nacional jurídico de la Presidencia de la República y respecto de la acción de inconstitucionalidad planteada por el abogado Luis Bustos Aguilar, manifestó

que la acción de inconstitucionalidad es improcedente, por los siguientes argumentos:

En relación a la inconstitucionalidad de los artículos 54, 59 y 63 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, lo alegado por el accionante es falso, toda vez que de conformidad con la potestad constitucional del presidente de la República, establecida en el artículo 147 numeral 13 de la Carta Magna, goza de la capacidad para emitir reglamentos mediante decretos ejecutivos.

Además, dicho poder reglamentario se divide en dos partes: la primera concerniente a reglar y permitir la ejecución asegurando la aplicabilidad de una ley y, la segunda, en relación a reglar materias no normadas por una ley, siempre y cuando dicha reglamentación no constituya creación o extinción de derechos, y que la ley así lo faculte.

En el caso concreto, el artículo 36 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno señala que los beneficiarios de ingresos provenientes de herencias y legados pagarán el impuesto de conformidad con el reglamento, de lo que se colige, que se ha otorgado por medio de la ley la facultad para normar por medio de un reglamento y con estricto apego a las normas constitucionales y legales por lo que el Presidente Constitucional de la República redactó la sección IV del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, contentivo del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones.

Respecto del artículo 59 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, sobre la afirmación del accionante de que la base imponible solo se encuentra establecida en el Reglamento, vulnerando el principio de reserva de ley, Alexis Mera secretario jurídico de la Presidencia, expresa que el artículo 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno, define a la base imponible, señalando que: "En general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos".

En virtud de aquello, el mencionado artículo 59 del reglamento referido se encuentra amparado en el artículo 16 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, por lo que, mal se puede interpretar o alegar que se ha reglamentado algo





que no se encontraba establecido en la ley o en su efecto, que se está violentando el principio de reserva de ley, lo que se ha realizado es complementar el artículo 16 de la Ley, para que se pueda aplicar al caso del impuesto a la renta las herencias, donaciones y legados, y en consecuencia poder ejecutar la disposición legal.

Por lo tanto, considera que se está cumpliendo con la potestad reglamentaria del presidente de la República, para asegurar el cumplimiento y permitir la ejecución de una ley, sin decir más allá de lo determinado en dicho cuerpo normativo, salvo que esta misma lo permita, con la salvedad de no crear ni extinguir derechos.

Por otra parte, con respecto a la afirmación del accionante, sobre una presunta vulneración del derecho constitucional a la igualdad, dado que aparentemente a través de las donaciones se tributaría más que en las herencias y legados, el compareciente considera, que como es de conocimiento público, algunos ciudadanos veían a la donación como un medio de evasión tributaria, delito tributario que perjudica al Estado, por ello en las donaciones se tributa un poco más, pero hay que advertir que únicamente van a tributar un porcentaje mayor en el caso en que se reciba más de dos donaciones, lo cual sucederá en casos excepcionales; en consecuencia, en situaciones de donación de un solo bien, se tributará de la misma manera que en las herencias y legados, por tanto el artículo 59 del reglamento no se constituye en inconstitucional.

En referencia a la inconstitucionalidad del artículo 63 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en la que el accionante sostiene que existe una presunción de derecho, el secretario nacional jurídico de la Presidencia de la República señaló por un lado que en virtud del artículo 105 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, existe una sanción por no declarar en el tiempo determinado en la ley, razón por la cual dicha declaración es necesaria so pena de que se establezca una sanción; y, por otro lado la ley contempla asimismo la acción de devolución por pago indebido, el cual podría ser aplicado por el contribuyente en el supuesto de que se pierda el juicio en el cual se pretendía incorporar un bien a la masa hereditaria, y se haya tributado por este.

Por tanto, el secretario nacional jurídico de la Presidencia de la República, quien comparece a nombre del presidente de la República, solicitó a la Corte que deseche la pretensión de declarar inconstitucionales los artículos 54, 59 y 63 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Respecto a la presunta inconstitucionalidad del artículo 57 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, según la cual, el accionante señaló que existe una doble deducción en la sucesión por causa de muerte, determinado en el mencionado artículo y en el 1001 del Código Civil; expresó que: “el acrecimiento patrimonial que posee la persona natural o jurídica es en un sentido general, entiéndase que tanto con activos como con pasivos originan ese acrecimiento ya que como se lo ha mencionado con anterioridad a sociedad, lo que se grava es la transferencia del dominio, en cuyo caso puede también acarrear ciertas deudas”; en tal virtud, las deducciones que se realicen del artículo 57 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, “no son referente al acervo líquido, como sostiene el accionante, sino en referencia al valor total que origine la transferencia de dominio de esa herencia, legado o donación, en correlación a lo determinado por el artículo 1001 del Código Civil”, por tanto no vulnera el principio de reserva de ley, porque este artículo tiene como fundamento el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en relación al artículo 1001 del Código Civil.

Por otro lado, el compareciente hace hincapié que el accionante señaló que el artículo 57 del reglamento es inconstitucional porque se establece una sanción, específicamente la defraudación dentro de un acto reglamentario, lo que considera como un hecho inexacto, toda vez que el artículo 342 del Código Tributario define a la defraudación tributaria; en consecuencia, la sanción se encuentra determinada y desarrollada en una ley, y el reglamento solo se remite a que el acto que se cometa sea sancionado por lo determinado en la ley.

Por lo expuesto, el accionado solicitó a la Corte Constitucional que deseche la pretensión del accionante respecto a la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 54, 57, 59, 60 y 63 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

#### *Amicus curiae*

El 3 de mayo de 2012, compareció el señor Martín Francisco Páez Córdova en calidad de *amicus curiae*, y respecto a los argumentos del accionante y del accionado expresó lo siguiente:

En relación a que las deducciones del artículo 57 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, expresó que una





deducción claramente modifica el tributo dado que se establecen nuevos parámetros que cambian los elementos estructurales del impuesto al permitir una reducción de la base imponible, por tanto, a su consideración, dicho artículo vulnera el principio de reserva de ley en materia tributaria.

Respecto a la afirmación de que el referido artículo establece una doble deducción, considera que este artículo en efecto causa que el heredero pueda deducir estos costos del acervo líquido, los cuales, según el artículo 1001 del Código Civil, ya son deducidos de la masa hereditaria, por tanto señaló que el argumento del accionado, respecto de que la norma al decir "patrimonio" comprende tanto activos y pasivos, es errónea, por la literalidad de la norma reglamentaria, y por ello las deducciones se dan al acervo líquido.

En relación al artículo 59 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, considera que por la existencia del principio de reserva de ley, corresponde únicamente a la Asamblea Nacional el crear, modificar o suprimir tributos, ahora, cuando la norma determina la base imponible de un tributo, aquello corresponde a la determinación del valor sobre el cual se tributa, así pues, el mencionado artículo al alterar la base imponible, modificó un elemento esencial del impuesto, contraviniendo con ello una norma constitucional.

Por otro lado, respecto de la diferencia en el pago del impuesto establecida entre la sucesión y la donación en el mencionado artículo 59 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, considera que las dos son figuras de acrecimiento patrimonial a título gratuito, en tal virtud, la diferenciación en el pago de un mismo tributo, viola el principio de igualdad del artículo 5 del Código Tributario y por lo tanto, esta norma es discriminatoria.

En relación al artículo 54 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, a su consideración, aquí se establece el objeto del impuesto, lo que claramente es el núcleo de este, constituyéndose un elemento que jamás puede fijarse por medio de reglamento, como acontece en el presente caso.

Respecto del artículo 57, el señor Martín Páez estima acertada la argumentación del secretario nacional jurídico de la Presidencia de la República, porque considera que la defraudación no solo se encuentra determinada en el

reglamento, sino también en el Código Tributario en su artículo 342, respetándose con aquello el principio de legalidad.

Finalmente, el compareciente considera inconstitucional que mediante el artículo 63 del reglamento, se establezca el pago de un tributo por una sucesión o donación que tal vez nunca se realice, por lo que tampoco cabe el argumento de que en el caso de que no se otorgue la sucesión o donación, puede iniciarse una acción de pago indebido, en virtud de que el artículo 122 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno indica que la acción por pago indebido cabe por pagos realizados por un tributo no establecido legalmente o por pagos sin que haya nacido la obligación correspondiente; situación que está protegida por el principio de reserva de ley y en este caso, se exige al contribuyente el pago de un impuesto sin que haya nacido legalmente la obligación tributaria.

## II. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

### Competencia

La Corte Constitucional es competente para conocer y resolver sobre las acciones públicas de inconstitucionalidad, de conformidad con lo previsto en el artículo 436 numeral 2 de la Constitución de la República, en concordancia con los artículos 75 numeral 1 literales **c** y **d** y 98 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, de acuerdo con los artículos 3 numeral 2 literales **c** y **d** y 65 de la Codificación del Reglamento de Sustanciación de Procesos de Competencia de la Corte Constitucional.

### Naturaleza de la acción de inconstitucionalidad

En la Constitución de la República del Ecuador de 2008 se garantizó la obligatoria observancia por parte de todos los órganos que integran el Estado a la normativa en ella contenida, así como los tratados internacionales y otras disposiciones necesarias para el respeto a la dignidad de las personas, de conformidad con el artículo 424 de la Constitución de la República del Ecuador.

En tal virtud, para el cumplimiento y fiel observancia por parte de todos los Órganos del Estado, de la normativa constitucional, se plasmó en el artículo 436 numeral 2 de la Constitución de la República del Ecuador el control abstracto de



constitucionalidad, como el mecanismo con el cual el máximo órgano de control, interpretación constitucional y administración de justicia en esta materia, debe realizar un examen de la normativa, con la finalidad de determinar si se encuentra en concordancia con la Constitución de la República, garantizando la coherencia y unidad normativa.

Respecto de este control, la Corte Constitucional, mediante sentencia, ha expresado lo siguiente:

El control de la norma, desde el punto de vista formal, se realiza para determinar si en el proceso de formación que dio origen a la norma se cumplió con el procedimiento previsto por la Constitución y la Ley. En tanto que el control de constitucionalidad de una norma por el fondo, se realiza analizando el contenido general de la norma o de alguno de sus preceptos, a fin de establecer si su contenido contraviene derechos, principios o reglas consagrados en la Constitución de la República<sup>1</sup>.

Corresponde entonces a la Corte Constitucional examinar la constitucionalidad de las normas jurídicas por el fondo y la forma, y establecer la eliminación del ordenamiento jurídico de aquellas que estén en contraposición con la Constitución de la República del Ecuador.

Asimismo, la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional en su artículo 74, respecto del control abstracto de constitucionalidad manifiesta que:

El control abstracto de constitucionalidad tiene como finalidad garantizar la unidad y coherencia del ordenamiento jurídico a través de la identificación y eliminación de las incompatibilidades normativas, por razones de fondo o de forma, entre las normas constitucionales y las demás disposiciones que integran el ordenamiento jurídico.

Por lo dicho, la Corte Constitucional procederá a efectuar el control de constitucionalidad por el fondo y por la forma de las normas demandadas como inconstitucionales.

---

<sup>1</sup>Corte Constitucional del Ecuador, sentencia N.º 008-13-SIN-CC, caso N.º 0029-11-IN.

## **Análisis constitucional**

### **Control formal**

El artículo 436 numeral 2 de la Constitución de la República otorga como una competencia del máximo órgano de control e interpretación en materia constitucional, la siguiente:

2. Conocer y resolver las acciones públicas de inconstitucionalidad, por el fondo o por la forma, contra actos normativos de carácter general emitidos por órganos y autoridades del Estado. La declaratoria de inconstitucionalidad tendrá como efecto la invalidez del acto normativo impugnado.

En consecuencia, la Corte Constitucional conoce acciones públicas de inconstitucionalidad debiendo efectuar un análisis por la forma, competencia concordante con los artículos 113 y 114 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional que establece la atribución de la Corte Constitucional en el conocimiento de las normas cuya inconstitucionalidad se persiga.

La Corte Constitucional procede al análisis del presente caso con el objeto de señalar si se respetó la supremacía del texto constitucional en el procedimiento para la expedición, reforma o derogatoria de una disposición jurídica. Para lo cual sistematizará su análisis en el siguiente problema jurídico:

**Los artículos 54, 57, 59, 60 y 63 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, contenidos en el Decreto Ejecutivo N.º 374 publicado en el suplemento del Registro Oficial N.º 209 del 8 de junio de 2010, ¿cumplieron con los principios y reglas previstos en la Constitución de la República para su expedición?**

Para el desarrollo del problema jurídico planteado, es menester expresar que el señor Luis Javier Bustos Aguilar presentó acción pública de inconstitucionalidad de los artículos 54, 57, 59, 60 y 63 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, contenidos en el Decreto Ejecutivo N.º 374 publicado en el suplemento del Registro Oficial N.º 209 del 8 de junio de 2010.

De lo que se colige que la normativa impugnada fue emitida mediante decreto ejecutivo, norma que como su nombre lo expresa, es emitida por quien es el





representante de la función ejecutiva, que de conformidad con el artículo 141 de la Constitución de la República del Ecuador, corresponde a: “La Presidenta o Presidente de la República ejerce la Función Ejecutiva, es el Jefe del Estado y de Gobierno y responsable de la administración pública ...”.

Adicionalmente, el presidente constitucional de la República del Ecuador emite decretos ejecutivos en observancia a la atribución a él conferida en el artículo 147 numeral 5 de la Constitución de la República del Ecuador que manifiesta: “Son atribuciones y deberes de la Presidenta o Presidente de la República, además de los que determine la ley: (...) 5. Dirigir la administración pública en forma desconcentrada y expedir los decretos necesarios para su integración, organización, regulación y control ...”.

Por otro lado, el decreto ejecutivo que contiene las normas cuya inconstitucionalidad se denuncia, comprende al Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno; es decir, esta normativa establece el procedimiento reglamentario para la debida aplicación de lo contenido en una ley, la misma que fue emitida por la Asamblea Nacional. Esta atribución que es otorgada al presidente de la República, mediante el referido artículo 147 de la Constitución de la República, que contiene todas las atribuciones y deberes del presidente o presidenta de la República, y cuyo numeral 13 reconoce la competencia de “expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas, así como los que convengan a la buena marcha de la administración”.

En consecuencia, los reglamentos emitidos por el presidente de la República son realizados por medio de decretos ejecutivos, esto en virtud que “... los decretos son el camino para dictar reglamentos por parte del ejecutivo, (...) el decreto ejecutivo jerárquicamente está a la par con el reglamento, puesto que este es el contenido y el decreto el continente, es decir, en el decreto ejecutivo consta el texto del reglamento”<sup>2</sup>.

Por tanto, el Decreto Ejecutivo N.º 374 publicado en el suplemento del Registro Oficial N.º 209 del 8 de junio de 2010, al ser emitido por el presidente de la República, en atribución a su potestad reglamentaria, guarda armonía con el texto constitucional en la forma, en virtud a que fue dictado por el presidente de la

<sup>2</sup> Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia N.º 021-12-SIN-CC, Caso N.º 0063-09-IN.

República en el ejercicio de la atribución reglamentaria que le corresponde, conforme al análisis realizado.

En este sentido, la Corte Constitucional del Ecuador concluye que los artículos 54, 57, 59, 60 y 63 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, contenidos en el Decreto Ejecutivo N.º 374 publicado en el suplemento del Registro Oficial N.º 209 del 8 de junio de 2010, cumplieron con los principios y reglas previstos en la Constitución de la República para su expedición formal.

### **Control material**

De la misma forma, en virtud del artículo 436 numeral 2 de la Constitución de la República, en concordancia con el artículo 113 y 118 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, corresponde a la Corte Constitucional determinar la supremacía material de la Constitución de la República, por la cual el ordenamiento jurídico debe mantener conformidad y coherencia con el texto constitucional. Para lo cual, La Corte Constitucional sistematizará su análisis a partir del siguiente problema jurídico:

**Los artículos 54, 57, 59, 60 y 63 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, contenidos en el Decreto Ejecutivo N.º 374 publicado en el suplemento del Registro Oficial N.º 209 del 8 de junio de 2010, ¿vulneraron el derecho constitucional a la seguridad jurídica establecido en el artículo 82 de la Constitución de la República del Ecuador?**

El derecho constitucional a la seguridad jurídica se encuentra contenido en el artículo 82 de la Constitución de la República del Ecuador, el cual expresa: "... fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes".

Así, la Corte Constitucional del Ecuador, mediante sentencia N.º 108-13-SEP-CC del caso N.º 1904-11-EP, ha señalado:

Mediante un ejercicio de interpretación integral del texto constitucional se determina que el derecho a la seguridad jurídica es el pilar sobre el cual se asienta la confianza ciudadana en cuanto a las actuaciones de los distintos poderes públicos. **En virtud de aquello, los actos emanados de dichas autoridades públicas deben contener una adecuada argumentación** respecto al tema puesto en su conocimiento, debiendo





además ser claros y precisos, sujetándose a las atribuciones que le compete a cada órgano.

Por consiguiente, la seguridad jurídica permite generar una certeza en los ciudadanos, en la medida que garantiza el establecimiento de normas previas, claras, públicas y dictadas por la autoridad competente, según las cuales, se va a conducir el ejercicio de sus derechos y obligaciones.

Ahora bien, en el afán de garantizar un mejor entendimiento en el desarrollo del presente fallo, su análisis se dividirá en cada una de las normas cuya inconstitucionalidad se persigue:

### **Artículo 54 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno**

De conformidad con lo señalado en los antecedentes del caso, esta norma reglamentaria indica lo siguiente:

**Artículo 54.-** Son objeto del impuesto a la renta los acrecimientos patrimoniales de personas naturales o sociedades provenientes de herencias, legados y donaciones.

Este impuesto grava el acrecimiento patrimonial motivado por la transmisión de dominio y a la transferencia a título gratuito de bienes y derechos situados en el Ecuador, cualquiera que fuere el lugar del fallecimiento del causante o la nacionalidad, domicilio o residencia del causante o donante o sus herederos, legatarios o donatarios.

Grava también a la transmisión de dominio o a la transferencia de bienes y derechos que hubiere poseído el causante o posea el donante en el exterior a favor de residentes en el Ecuador.

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

Conforme se señaló dentro del acápite correspondiente, el accionante argumenta que la norma reglamentaria vulnera la Constitución de la República del Ecuador, por cuanto establece el objeto del impuesto, potestad otorgada de forma exclusiva a la Asamblea Nacional, ya que es esta quien puede crear, modificar o

suprimir impuestos mediante una ley, lo que se corrobora con lo contenido en el artículo 120 numeral 7<sup>3</sup> y 301<sup>4</sup> de la Constitución de la República del Ecuador.

Por su parte, la Presidencia de la República del Ecuador expresó que el artículo 54 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, se emitió de conformidad con la potestad constitucional del presidente de la República para emitir reglamentos, establecida en el artículo 147 numeral 13<sup>5</sup> de la Constitución de la República. Asimismo, el artículo 36 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno señala que los beneficiarios de ingresos provenientes de herencias y legados pagarán el impuesto de conformidad con lo establecido en el reglamento. Razón por la cual, se ha establecido entonces por medio de la ley la facultad para normar el objeto del impuesto por medio de un reglamento con estricto apego a las normas constitucionales y legales, es por esto que el presidente constitucional de la República redactó el artículo 54 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, contentivo del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones.

En relación a los argumentos expuestos, esta Corte recalca la potestad constitucional otorgada a quien ejerce la Presidencia de la República, para emitir reglamentos que permitan regular y ejercer las disposiciones previstas en la ley, de conformidad con el nombrado artículo 147 numeral 13 de la Constitución de la República del Ecuador.

Revisada la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno publicada en el suplemento del Registro Oficial N.º 463 del 17 de noviembre de 2004, que corresponde a la materia que se ha regulado por medio del reglamento; encontramos que en su artículo 36 literal **d**, vigente al momento de la

---

<sup>3</sup> Constitución de la República del Ecuador. Publicada mediante Registro Oficial N.º 449 del 20 de octubre de 2008. **Artículo 120.** La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley: (...) 7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados...

<sup>4</sup> Constitución de la República del Ecuador. Publicada mediante Registro Oficial N.º 449 del 20 de octubre de 2008. **Artículo 301.** Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

<sup>5</sup> Constitución de la República del Ecuador. Publicada mediante Registro Oficial N.º 449 del 20 de octubre de 2008. **Artículo 147.** Son atribuciones y deberes de la Presidenta o Presidente de la República, además de los que determine la ley: (...) 13. Expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas, así como los que convengan a la buena marcha de la administración...



presentación de la presente demanda de inconstitucionalidad, en virtud que ha sido sujeto de algunas reformas<sup>6</sup>, señalaba lo siguiente:

**Art. 36.-** Tarifa del impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas:

d) 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, de conformidad con el reglamento.

De lo expuesto, se colige que el objeto del impuesto a la renta de herencias, legados y donaciones de forma general, sí consta en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en consecuencia, por medio del reglamento de la referida ley, específicamente artículo 54, el ejecutivo no ha creado el objeto del impuesto, ya que este está efectivamente previsto dentro de la ley.

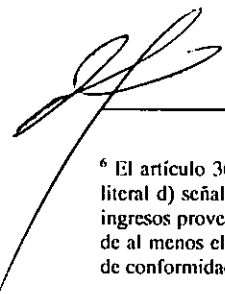
En consecuencia, la Corte Constitucional determina que el artículo 54 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, no vulneró el derecho constitucional a la seguridad jurídica.

### **Artículo 57 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno**

El artículo 57 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno expresa lo siguiente:

**Art. 57.- Ingresos gravados y deducciones.-** Los ingresos gravados están constituidos por el valor de los bienes y derechos sucesorios, de los legados o de las donaciones. A estos ingresos, se aplicarán únicamente las siguientes deducciones:

a) Todos los gastos de la última enfermedad, de funerales, de apertura de la sucesión, inclusive de publicación del testamento, sustentados por comprobantes de venta válidos, que hayan sido satisfechos por el heredero después del fallecimiento del causante y no hayan sido cubiertos por seguros u otros medios, en cuyo caso solo será considerado como deducción el valor deducible pagado por dicho heredero.

  
<sup>6</sup> El artículo 36 tiene como última reforma, en el Suplemento del Registro Oficial N.º 408 del 5 de enero del 2015, y respecto al literal d) señala: Artículo 36.- Tarifa del impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas: d) 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 30% según la calificación que realiza el CONADIS; así como los beneficiarios de donaciones, pagarán el impuesto, de conformidad con el reglamento, aplicando a la base imponible las tarifas contenidas en la siguiente tabla ...

Si estos gastos hubiesen sido cubiertos por seguros u otros, y que por lo tanto no son deducibles para el heredero, la falta de información u ocultamiento del hecho se considerará defraudación.

- b) Las deudas hereditarias inclusive los impuestos, que se hubiere encontrado adeudando el causante hasta el día de su fallecimiento; y,
- c) Los derechos de albacea que hubieren entrado en funciones con tenencia de bienes.

Respecto de este artículo, el accionante manifiesta que se ha establecido deducciones tributarias respecto a las herencias, legados y donaciones por medio de un reglamento, cuando aquello debe ser establecido únicamente por la función legislativa por medio de una ley, de conformidad con el artículo 120 numeral 7 y 301 de la Constitución de la República del Ecuador, que otorgan a la Asamblea Nacional, la competencia exclusiva de establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos a través de una ley, con lo cual, en el presente caso, se estaría vulnerando el derecho constitucional a la seguridad jurídica.

Por otro lado, el accionante afirmó que las deducciones establecidas en el artículo 57 del reglamento, son a su vez las establecidas en el artículo 1001 del Código Civil; por tanto, se estaría configurando una doble deducción sobre un mismo impuesto. Finalmente, el accionante expresó que la sanción establecida en el artículo 57 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, respecto de la calificación como delito de defraudación a la falta de información y ocultamiento del hecho, es inconstitucional, ya que es violatoria del principio de legalidad, establecida en el artículo 76 numeral 3 de la Constitución de la República del Ecuador y el artículo 2 del Código Penal vigente a la fecha.

La Presidencia de la República por su parte, argumentó que no existe una doble deducción considerando que las deducciones del artículo 57 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que se realicen, no son referentes al acervo líquido, como sostiene el accionante, sino, tienen relación con el valor total que origine la transferencia de dominio producto de la herencia, legado o donación. Además que no vulnera el principio de reserva de ley en materia tributaria, dado que este artículo tiene como fundamento las deducciones generales del impuesto a la renta señaladas en el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, al igual que el artículo 1001 del Código Civil.





Por otro lado, la presidencia señaló que el artículo 342 del Código Tributario define a la defraudación tributaria, en consecuencia, la sanción se encuentra determinada y desarrollada en una ley, contrario a lo señalado por el accionante, respecto de que no existe el delito de defraudación en la ley.

Respecto de la alegación referente a que las deducciones del impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones establecidas en el artículo 57 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, devienen en inconstitucionales, en razón a que las mismas deben estar contenidas en la ley, conforme lo establecen los artículos 120 numeral 7 y 301 de la Constitución de la República del Ecuador, la Corte Constitucional considera necesario mencionar en primer lugar que las deducciones son aquellas partidas que permite la ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente para así conformar la base gravable sobre la cual se va a establecer el impuesto. En consecuencia, forman parte de los elementos que van a permitir la conformación de la base imponible, por tanto, deben estar contenidos en una ley.

Respecto a las deducciones, en general, el artículo 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, dispone que para determinar la base imponible del impuesto a la renta se deducirán los gastos que se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos, en consecuencia, la ley contiene las deducciones para la determinación de la base imponible, constituyéndose en improcedente la afirmación del accionante, respecto a que las deducciones solamente se encuentran establecidas a través del reglamento.

Por otro lado, el accionante señala que las deducciones referentes a los ingresos gravados en herencias, legados y donaciones, señaladas en el artículo 57 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, son las ya establecidas en el artículo 1001 del Código Civil, generándose con ello una doble deducción sobre el mismo impuesto.

Al respecto, se considera que estas dos deducciones, una establecida en el artículo 57 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y la otra la establecida en el artículo 1001<sup>7</sup> del Código Civil, esta Corte es

<sup>7</sup> Código Civil. Publicado mediante Registro Oficial suplemento N.º 46 del 24 de junio del 2005. **Artículo 1001.** En toda sucesión por causa de muerte, para llevar a ejecución las disposiciones del difunto o de la ley, se deducirán del acervo o masa de bienes que el difunto ha dejado, incluso los créditos hereditarios:

1. Las costas de la publicación del testamento, si lo hubiere, las anexas a la apertura de la sucesión, lo que se debiere por la última enfermedad, y los gastos funerales;
2. Las deudas hereditarias;

categoría en manifestar que de configurarse una antinomia, es la justicia ordinaria, la instancia competente para la interpretación de normativa infraconstitucional, en razón de que la justicia constitucional no reemplaza a la justicia ordinaria, situación sobre la cual la Corte ya se ha pronunciado señalando mediante la sentencia N.º 003-13-SIN-CC, casos 0042-11-IN, 0043-11-IN y 0045-11-IN acumulados, lo siguiente:

Por consiguiente, la presunta vulneración al principio de jerarquía normativa, sustentado en un conflicto (...), no es materia de relevancia constitucional, sino de legalidad; en tal virtud, no es un asunto de competencia de la justicia constitucional. Por otro lado, se debe precisar que el ordenamiento jurídico contempla mecanismos jurisdiccionales de protección pertinentes para la tutela de los derechos de las personas que puedan ser objeto de lesiones como consecuencia de una antinomia normativa de rango infraconstitucional. Sostener lo contrario y permitir que la justicia constitucional, en este caso la Corte, incurriere en esas competencias lesionaría el principio de interpretación integral de la Constitución y generaría como resultado que la justicia constitucional termine por absorber a la justicia ordinaria.

La justificación de la existencia de la jurisdicción contencioso administrativa se halla en la disposición constitucional que manda al sistema procesal como "... un medio para la realización de la justicia". A la luz de las normas constitucionales se puede afirmar que la tutela judicial no es patrimonio exclusivo de las acciones constitucionales, sino que es el derecho que dinamiza el sistema judicial en su conjunto.

La Constitución no genera una propuesta de reemplazo de la justicia ordinaria por parte de la constitucional, con la consecuente 'ordinarización' de la justicia constitucional, que implica un reemplazo del *thema decidendum* de las garantías normativas de la Constitución, en lugar de las previstas en la legislación ordinaria, sino un reto de constitucionalización de los procesos ordinarios, en pro del fortalecimiento de la administración de justicia como mecanismo de garantía ordinaria del orden constitucional. Entonces, es claro que deben existir filtros para determinar con meridiana claridad cuándo un problema jurídico corresponde ser conocido por medio de las garantías normativas como la acción pública de inconstitucionalidad y cuándo los procedimientos jurisdiccionales ordinarios tienen idoneidad para cumplir con dicho objetivo...

En consecuencia, las deducciones para ingresos gravados en la sucesión por causa de muerte, señalados en el artículo 57 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, no vulneran derechos

- 
3. El impuesto progresivo que causen las sucesiones indivisas; y,
  4. La porción conyugal a que hubiere lugar en todos los órdenes de sucesión.

El resto es el acervo líquido de que dispone el testador o la ley.





constitucionales, dejando en claro que cualquier controversia generada sobre la interpretación y aplicación de normas infraconstitucionales le corresponde a la justicia ordinaria.

En tal virtud, la Corte Constitucional del Ecuador determina que el artículo 57 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, respeta el derecho constitucional a la seguridad jurídica, por cuanto respetó la normativa previa, clara y pública, contenida en la Constitución.

Finalmente, la Corte Constitucional considera pertinente manifestar que respecto de la afirmación del accionante, en el sentido de que se ha creado un delito por medio de un reglamento, inobservando el artículo 76 numeral 3 de la Constitución de la República que señala que ninguna persona puede ser juzgada ni sancionada por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; es necesario señalar que el artículo 342 del Código Tributario ( norma que fue sustituida por la ley 0, publicada en el suplemento del Registro Oficial N.º 180 del 10 de febrero de 2014, en la que se expidió el Código Orgánico Integral Penal), señalaba lo siguiente:

“Artículo 342.- Constituye defraudación, todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.”

Por tanto, se colige que la defraudación se encontraba tipificada como infracción en el Código Tributario, por lo cual, de forma evidente, la referida afirmación realizada por el accionante, respecto a la inconstitucionalidad del artículo 57 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, resulta improcedente.

#### **Artículo 59 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno**

Respecto del artículo 59 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, el accionante manifiesta que dicha norma regula la base imponible del impuesto, así como la cuantía sobre la cual la administración tributaria determina el monto a pagar, por tanto, se estaría

vulnerando el principio de legalidad y con ello el derecho constitucional a la seguridad jurídica, toda vez que se inobserva la normativa previa, clara y pública establecida en la Constitución de la República del Ecuador, respecto de que los impuestos y los elementos que lo conforman solo se crean por leyes emitidas por la Asamblea Nacional.

Además señala que dicha norma contiene un régimen discriminatorio para las donaciones en relación con los legados y herencias, sin tomar en consideración que todas son obtenidas a título gratuito, sin embargo de aquello establece que en un mismo ejercicio económico, un sujeto pasivo que fuere beneficiario de más de una herencia o legado, presentará su declaración y pagará el respectivo impuesto por cada caso individual y 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.

Por su parte, la Presidencia de la República expresó que el mencionado artículo 59 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, se encuentra amparado en el artículo 16 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, por lo que, mal se puede interpretar o alegar que se ha reglamentado algo que no se encontraba establecido en la ley o en su efecto, que se está violentando el principio de reserva de ley, ya que lo único que se está haciendo es complementar el artículo 16 de la Ley antes mencionada, para que se pueda aplicar al caso del impuesto a la renta a las herencias, donaciones y legados, y por consecuencia, poder ejecutar la disposición legal.

En relación a la afirmación del accionante, respecto de una presunta discriminación, en razón a que las donaciones se tributan más que en las herencias y legados, la Presidencia de la República considera que como es de conocimiento público algunos ciudadanos veían a la donación como un medio de evasión tributaria, delito tributario que perjudica al Estado. Por ello hay que advertir que en lo que respecta a las donaciones, únicamente van a tributar un porcentaje mayor en el caso en que se reciba más de dos donaciones, que serán casos excepcionales, en consecuencia, en situaciones de donación de un solo bien, se tributará de la misma manera que en las herencias y legados, por tanto el artículo 59 del Reglamento no se constituye en inconstitucional.

Al respecto, el referido artículo 59 que contiene la base imponible, señala lo siguiente:



**Art. 59.- Base Imponible.-** La base imponible estará constituida por el valor de los bienes y derechos percibidos por cada heredero, legatario o donatario, menos la parte proporcional de las deducciones atribuibles a este ingreso mencionadas en este reglamento.

Quando en un mismo ejercicio económico, un sujeto pasivo fuere beneficiario de más de una herencia o legado, presentará su declaración y pagará el respectivo impuesto por cada caso individual.

Quando 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.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 59 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, este contiene la base imponible, que al ser uno de los elementos constitutivos del tributo, entonces, de conformidad con lo señalado *ut supra*, también debe estar determinado en la ley.

En virtud de aquello, esta Corte advierte que la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en su artículo 16 establece en general lo que es la base imponible, señalando que: “En general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos”, de lo que se colige que la base imponible está desarrollada en la ley y no es una figura creada mediante reglamento.

Por tanto, en contraste con lo determinado en el artículo 59 cuya inconstitucionalidad se persigue, se ha descendido a la base imponible, que ya fue establecida mediante ley, para una de las instituciones en las cuales se produce carga impositiva que son las herencias, los legados y las donaciones, en consecuencia, no es una institución creada mediante reglamento.

Respecto del derecho constitucional a la igualdad alegado por el accionante, es necesario mencionar que el artículo 276 de la Constitución de la República del Ecuador, manifiesta que uno de los objetivos del régimen de desarrollo del Ecuador es construir un sistema económico, justo, democrático, productivo, solidario y sostenible, además en el artículo 261 numeral 5 de la Norma Constitucional, señala que las políticas económica, tributaria, aduanera, arancelaria, de comercio exterior, entre otras, son de competencia exclusiva del Estado central.

En efecto es el Estado central, el que debe garantizar un sistema económico justo mediante su competencia en la política tributaria y en el ejercicio del mismo, la determinación, por medio del ámbito de sus competencias y respeto a los derechos constitucionales, –que en este caso se ha ejercido por medio de la facultad reglamentaria del presidente de la República–, los procesos para la recaudación de impuestos, y que en el caso *sub judice*, se plasmaron en la forma en que deben declarar las personas que sean beneficiarias de varias donaciones al año.

Por lo dicho, la Corte Constitucional del Ecuador concluye que el artículo 59 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, no se contrapone con lo establecido en la Constitución de la República del Ecuador, y ha observado sus normativas previas, claras y públicas.

#### **Artículo 60 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno**

El accionante tanto en la introducción como en su pretensión, solicita que se declare la inconstitucionalidad del artículo 60 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno por nuevamente contradecir el principio de legalidad y a su vez vulnerar el derecho a la seguridad jurídica, por su parte la presidencia de la República, en su contestación, solicitó a la Corte Constitucional desechar dicha solicitud de inconstitucionalidad al no existir un argumento sólido que demuestre su inobservancia con la Norma Suprema.

Al respecto, el referido artículo señala lo siguiente:

**Art. 60.- Tarifa del Impuesto.-** Para el cálculo del impuesto causado, a la base imponible establecida según lo dispuesto en el artículo anterior, se aplicarán las tarifas contenidas en la tabla correspondiente de la Ley de Régimen Tributario Interno.

En el caso de que los beneficiarios de herencias y legados se encuentren dentro del primer grado de consanguinidad con el causante y sean mayores de edad, las tarifas de la tabla mencionada en el inciso anterior serán reducidas a la mitad. En caso de que los hijos del causante sean menores de edad o con discapacidad de al menos el treinta por ciento según la calificación que realiza el CONADIS, no serán sujetos de este impuesto.

Del artículo citado se puede considerar que el mismo es resultado del artículo 59, desarrollado en el literal anterior, y sobre el cual se estableció que observó el principio de legalidad debido a que el artículo 16 de la Ley Orgánica de



Régimen Tributario Interno, publicada en el suplemento del Registro Oficial N.º 463 del 17 de noviembre de 2004, contiene la base imponible, desvirtuando con ello el argumento respecto a la presunta creación de un elemento constitutivo del impuesto por medio de un reglamento. Adicionalmente, conforme se desprende del párrafo primero del artículo en análisis, las tarifas a aplicarse dentro del presente impuesto serán aquellas contenidas en la propia Ley y no en un reglamento, respetándose con ello el principio constitucional tributario de legalidad, así como el derecho a la seguridad jurídica.

Por tanto, la Corte Constitucional determina que el artículo 60 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, no contradice normas constitucionales.

### **Artículo 63 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno**

La normativa enunciada por el accionante como inconstitucional, contiene las siguientes determinaciones:

**Art. 63.- Controversias.-** Los trámites judiciales o de otra índole en los que se dispute sobre los bienes o derechos que deben formar parte de la masa hereditaria o que sean objeto de herencia o legado, no impedirán la determinación y pago de este impuesto, de conformidad con las anteriores disposiciones.

Al respecto, el accionante considera que la norma citada establece una presunción de derecho establecida por un reglamento, que va directamente contra el objeto establecido para el impuesto a la herencia y legados, pues permite que el contribuyente sea sujeto pasivo de una obligación por una herencia o legado que podría nunca aprovecharla, ya que está supeditada a la decisión del juez, considerando que únicamente la sentencia emitida y ejecutoriada permite el nacimiento de un derecho y el acrecimiento patrimonial por el cual se liquida el impuesto y nunca antes como de derecho presume la norma reglamentaria, contraviniendo las normas contenidas en los artículos 120 numeral 7, 301 y 147 numeral 13 de la Constitución de la República, cuyos dos primeros artículos desarrollan la competencia exclusiva de la Asamblea Nacional para crear, modificar o suprimir tributos mediante ley –salvo las atribuciones establecidas a los gobiernos autónomos descentralizados–, y el 147 numeral 13 contiene la potestad del presidente de la República de expedir reglamentos para la aplicación de las leyes sin contravenirlas ni alterarlas.

Al respecto, la Presidencia de la República señaló que en virtud del artículo 105 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en la que consta la sanción por no declarar en el tiempo determinado en la ley y por la existencia de la acción de pago indebido, cuando en el caso que se pierda el juicio en el cual se pretendía incorporar un bien a la masa hereditaria y se haya tributado por este sean devueltos los valores, la normativa cuya inconstitucionalidad se persigue, ha observado la normativa constitucional.

Considerando dichos argumentos expuestos dentro de la causa, la Corte Constitucional determina que de conformidad con el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, uno de los principios del régimen tributario es la suficiencia recaudatoria, misma que se plasma en la facultad recaudadora de la administración tributaria, contenida en el artículo 71 del Código Tributario, publicado en el suplemento del Registro Oficial N.º 38 del 14 de junio de 2005, es entonces la obligación de la administración pública la recaudación de tributos, que se constituirán en parte de las arcas estatales para fines públicos.

Por tanto, es este fin público el que determina que exista la prioridad para la recaudación de tributos con la finalidad de evitar su defraudación, y en el caso de existir errores en virtud de su determinación, el ciudadano pueda reclamar su devolución, mediante los procedimientos establecidos en los artículos 122 y 123 del Código Tributario que señalan las acciones del pago indebido o pago en exceso.

En consecuencia, tanto lo establecido por la Constitución de la República del Ecuador, como la existencia de estos dos procedimientos, es lo que ha permitido a la administración tributaria el establecimiento de un pago, aunque puedan existir dudas sobre montos exactos de su determinación, es decir, no es una aseveración arbitraria lo establecido en la normativa, sino que pertenece a una de las facultades discrecionales otorgadas por la Constitución a la administración tributaria con el respeto del debido proceso, para priorizar la recaudación de los tributos.

De esta manera, la Corte Constitucional establece que el artículo 63 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, observó la normativa previa, clara y pública contenida en la Constitución.





Por todo lo expuesto la Corte Constitucional del Ecuador determina que los artículos 54, 57, 59, 60 y 63 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, contenidos en el Decreto Ejecutivo N.º 374 publicado en el suplemento del Registro Oficial N.º 209 del 8 de junio de 2010, observa la normativa previa, clara y pública, emitida por la autoridad competente.

### III. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, administrando justicia constitucional y por mandato de la Constitución de la República del Ecuador, el Pleno de la Corte Constitucional expide la siguiente:

### SENTENCIA

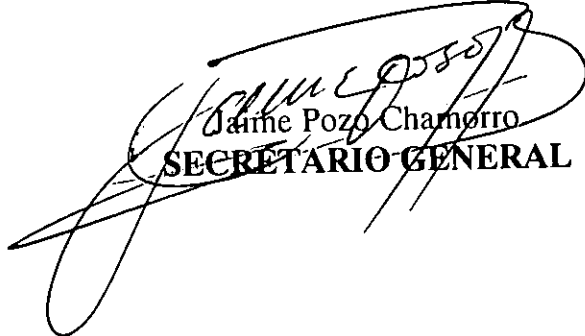
1. Negar la acción pública de inconstitucionalidad presentada.
2. Notifíquese, publíquese y cúmplase.

Alfredo Ruiz Guzmán  
**PRESIDENTE**

Jaime Pozo Chamorro  
**SECRETARIO GENERAL**

**Razón:** Siento por tal, que la sentencia que antecede fue aprobada por el Pleno de la Corte Constitucional, con nueve votos de las señoras juezas y señores jueces: Francisco Butiña Martínez, Pamela Martínez Loayza, Wendy Molina Andrade, Tatiana Ordeñana Sierra, Patricio Pazmiño Freire, Ruth Seni

Pinoargote, Roxana Silva Chicaiza, Manuel Viteri Olvera y Alfredo Ruiz Guzmán, en sesión del 13 de enero del 2016. Lo certifico.

  
Jaime Pozo Chamorro  
**SECRETARIO GENERAL**

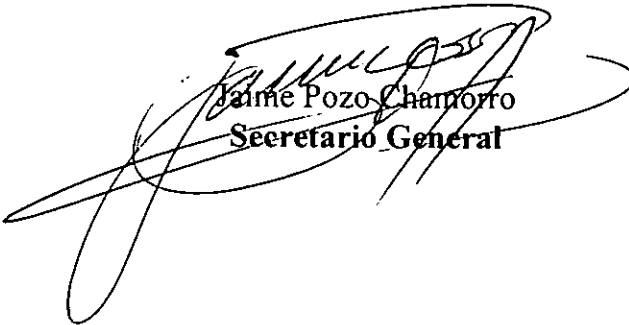
  
JPCH/djs/jzj



CORTE  
CONSTITUCIONAL  
DEL ECUADOR

**CASO Nro. 0059-10-IN**

**RAZÓN.-** Siento por tal, que la sentencia que antecede fue suscrita por el señor Alfredo Ruíz Guzmán, Presidente de la Corte Constitucional, el día viernes 04 de marzo del dos mil dieciséis.- Lo certifico.

  
Jaime Pozo Champoza  
Secretario General

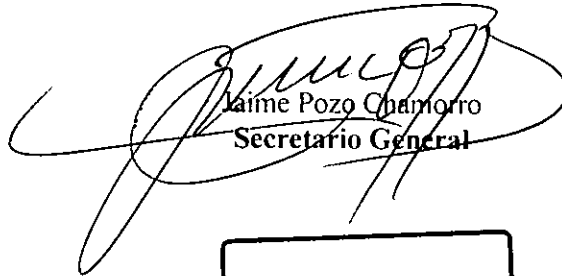
JPCH/LFJ



CORTE  
CONSTITUCIONAL  
DEL ECUADOR

**CASO 0059-10-IN**

**RAZÓN.-** Siento por tal que, en la ciudad de Quito, a los cuatro días del mes de marzo de dos mil dieciséis, se notificó con copia certificada de la sentencia 002-16-SIN-CC, de 13 de enero del 2016, a los señores: Luis Javier Bustos Aguilar en las casillas judiciales **4993, 3943, 3214** y en el correo electrónico [lbustos@hotmail.com](mailto:lbustos@hotmail.com); Presidente de la República en la casilla constitucional **001**; Presidenta de la Asamblea Nacional en la casilla constitucional **015**; Procurador General del Estado en la casilla constitucional **018**; Martín Francisco Páez Córdova en el correo electrónico [martinp-88@hotmail.com](mailto:martinp-88@hotmail.com); conforme consta de los documentos adjuntos.- Lo certifico.-

  
Jaime Pozo Chamorro  
Secretario General

JPCH/jdm ✱





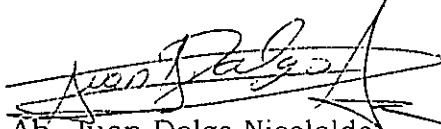
**GUIA DE CASILLEROS CONSTITUCIONALES No. 126**



<b>ACTOR</b>	<b>CASILLA A CONSTITUCIONAL</b>	<b>DEMANDADO</b>	<b>CASILLA CONSTITUCIONAL</b>	<b>NRO. DE CASO</b>	<b>FECHA DE RESO. SENT. DICT. PROV. O AUTOS</b>
MARIO ANTONIO GALARZA PEÑALOZA	444			2078-15-EP	AUTO. 01 DE MARZO DEL 2016
CARLOS POLIT FAGGIONI, CONTRALOR GENERAL DEL ESTADO	09	PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO	18	1973-15-EP	AUTO. 01 DE MARZO DEL 2016
PAUL RICARDO MORALES CARDENAS	349			0006-16-EP	AUTO. 01 DE MARZO DEL 2016
		PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO	18	1522-15-EP	AUTO. 01 DE MARZO DEL 2016
		PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO	18	1644-15-EP	AUTO. 01 DE MARZO DEL 2016
VICENTE GERMAN CUENCA CAPA	811			1873-15-EP	AUTO. 01 DE MARZO DEL 2016
		PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO	18	2134-15-EP	AUTO. 01 DE MARZO DEL 2016
GERENTE GENERAL MABE ECUADOR S.A.	476			0061-16-EP	AUTO. 01 DE MARZO DEL 2016
PABLO ANIBAL SERRANO CEPEDA, PROCURADOR COMUN FRENTE UNITARIO DE TRABAJADORES E.U.T.	109			0037-15-IN	AUTO. 01 DE MARZO DEL 2016
		PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO	18		
		PRESIDENTA DE LA ASAMBLEA NACIONAL	15	0059-10-IN	SENT. 13 DE ENERO DEL 2016

		ALEXIS MERA GILER, SECRETARIO JURIDICO DE LA PRESIDENCIA DE LA REPUBLICA	01		
ALEXIS MERA GILER, SECRETARIO JURIDICO DE LA PRESIDENCIA DE LA REPUBLICA	01	PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO	18	0001-16-TI	PROV. 03 DE MARZO DEL 2016
		PRESIDENTA DE LA ASAMBLEA NACIONAL	15		
		PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO	18	0039-15-IN	PROV. 03 DE MARZO DEL 2016
		PRESIDENTA DE LA ASAMBLEA NACIONAL	15		
		ALEXIS MERA GILER, SECRETARIO JURIDICO DE LA PRESIDENCIA DE LA REPUBLICA	01		
		ALCALDE Y PROCURADOR SINDICO DEL GAD DE GUAYAQUIL	267		

Total de Boletas: (20) VEINTE

QUITO, D.M., 04 de marzo del 2016

  
 Ab. Juan Dalgo Nicolalde  
 ASISTENTE DE PROCESOS

  
**CASILLEROS CONSTITUCIONALES**  
 Fecha: 04 MAR. 2016  
 Hora: 13:05  
 Total Boletas: 20  




**GUIA DE CASILLEROS JUDICIALES No. 126**

ACTOR	CASILLA JUDICIAL	DEMANDADO	CASILLA JUDICIAL	Nro. DE CASO	FECHA DE RESO. SENT. DICT. PROV. O AUTOS
SEGUNDO MARCELO FLORES AYALA Y ALICIA MORALES NICOALDE	319 ✓	BANCO DEL PICHINCHA	3728	1996-15-EP	AUTO. 01 DE MARZO DEL 2016
		BOLIVAR ULLOA PURCACHI	4923	1946-15-EP	AUTO. 01 DE MARZO DEL 2016
CHRISTIAN HIDALGO BAQUERIZO	120 ✓			1974-15-EP	AUTO. 01 DE MARZO DEL 2016
EXIDA JOSEFINA MOSUQUERA SANCHEZ	1123 ✓ 6202	CONSEJO DE LA JUDICATURA	292	1522-15-EP	AUTO. 01 DE MARZO DEL 2016
SABELA MANTILLA QUIÑONEZ	806 ✓			1641-15-EP	AUTO. 01 DE MARZO DEL 2016
GERENTE GENERAL DE LA EMPRESA PUBLICA TAME EP	5841 ✓	ANTONIO SOLON VERA ARTURO	3556	1644-15-EP	AUTO. 01 DE MARZO DEL 2016
JAVIER ALBERTO SOLORZANO ALAYA	1026 ✓	AGENCIA DE REGULACIÓN Y CONTROL HIDROCARBURIFERO	1331	2134-15-EP	AUTO. 01 DE MARZO DEL 2016
MANUEL AGUSTIN MARCATOMA AREVALO	332 ✓	JORGE ADUARDO CARRERA SANCHEZ	972	2023-15-EP	AUTO. 01 DE MARZO DEL 2016
		ARRIVACORP S.A.	120	0061-16-EP	AUTO. 01 DE MARZO DEL 2016
LUIS JAVIER BUSTOS AGUILAR	4993 ✓ 3943 ✓ 3214 ✓			0059-10-1N	SENT. 13 DE ENERO DEL 2016

Total de Boletas: (18) DIECIOCHO

QUITO, D.M., 04 de marzo del 2016

*Juan Dalgo Nicolalde*  
Ab. Juan Dalgo Nicolalde  
ASISTENTE DE PROCESOS

*BB. Ab. 04032016*

*1541*

*[Signature]*

**Jair Dalgo**

---

**De:** Jair Dalgo  
**Enviado el:** viernes, 04 de marzo de 2016 13:40  
**Para:** 'ljbustos@hotmail.com'; 'martinp-88@hotmail.com'  
**Asunto:** SE NOTIFICA SENTENCIA DE 13 DE ENERO DEL 2016  
**Datos adjuntos:** 0059-10-IN-sen.pdf

