

**REFORMA FISCAL MEXICANA QUE
DEROGA LOS IMPUESTOS SOBRE
“HERENCIAS Y LEGADOS” Y
§ “DONACIONES”**

**ESTUDIO PRESENTADO POR EL SEÑOR DR. D. FRANCISCO
LOZANO NORIEGA AÚ SEÑOR ESCRIBANO D. RAUL
A. MONETA, DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES,
REPUBLICA ARGENTINA**

El estimable Colega escribano Raúl A. Moneta, me ha pedido un breve artículo para ser publicado en la Revista Notarial con motivo de sus setenta años de vida, y me ha señalado como de interés la reforma fiscal mexicana que incluye la derogación de los impuestos sobre herencias y legados y donaciones.

ANTECEDENTES:

1.—Los Estados Unidos Mexicanos forman una República Federal en la que existen leyes de carácter federal, esto es, de aplicación en todo el Territorio Nacional y leyes locales que rigen solamente en un Estado de los que forman la Federación.

De aquí el fenómeno de que aún en materia impositiva se encuentren impuestos de carácter federal y de carácter local, e incluso una misma operación resulta en ocasiones gravada con ambos impuestos.

Hay ciertos impuestos reservados a la Federación, pero fuera de éstos los Estados conservan las facultades tributarias.

Existían Leyes Federales de Impuestos sobre herencias y legados de 25 de agosto de 1926 y de Donaciones de la misma fecha, cuya aplicación fue quedando abrogada en casi todos los Estados como consecuencia de la expedición de leyes locales sobre los mismos impuestos según modelo que aprobó la Segunda Convención Nacional Fiscal, aprobada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la que se concedía a la Federación una participación del 40% en el rendimiento total de esos impuestos.

Por lo tanto, el impuesto federal fue quedando derogado y susubi-tuido por impuestos locales, a cambio de esa participación del 40%.

Como para el presente estudio no tendría interés hacer referencia a cada legislación local voy a referirme solamente a la Legislación federal y a la local del Distrito y Territorios Federales ya que esta última es generalmente inspiradora de la de los Estados.

2.—Herencias y Legados.

a).—La Ley Federal de 1926 creó un impuesto que se causaba a la muerte del autor de la herencia y que debería estar pagado dentro de los dos años siguientes al fallecimiento.

Se consideraban como objetos del impuesto, los bienes inmuebles y los derechos reales constituidos sobre ellos ubicados en el Territorio

Nacional, los muebles procedentes de una fuente de riqueza situada dentro del Territorio Nacional o adquiridos por mexicanos y los muebles situados dentro del país, siempre que el autor de la sucesión hubiera tenido dentro de él su último domicilio.

El impuesto se calculaba sobre la porción de cada heredero o legatario y variaba entre un 4% y un 40% según el monto de la porción heredada (según tabla escalonada entre \$ 1,000.00 y más de \$ 200,000.00) y atendiendo al grado de parentesco.

De 4% al 20% en 1er. grado; de 6.4% al 22%, en 2do. grado; de 10% a 23% en 3er. grado; de 15% a 26% en 4to. grado de 22.5% a 40% en 5to. grado, en adelante o extraños.

b).—Leyes locales.

En el Distrito Federal rigiendo:

I.—La de 6 de marzo de 1934.

II.—La de 7 de septiembre de 1940.

Estas Leyes señalaban un impuesto variable entre un 4 y un 64% por medio de una tarifa escalonada entre \$ 1,000.00 y \$ 500,000.01 o más atendiendo en proporción creciente a la cuantía de la porción heredada y al alejamiento del grado de parentesco.

Se precisó que los sujetos del impuesto eran los herederos y legatarios y se afectó preferentemente al pago el caudal hereditario mediante el ejercicio de la facultad económica coactiva.

En la Ley de 1940 se acortó el plazo para el pago del impuesto a sólo un año a contar de la fecha del fallecimiento del autor de la sucesión y se ampliaron los objetos del impuesto a aquellos muebles que no estuvieren situados dentro del territorio nacional cuando fueren heredados por personas domiciliadas en él, y a las acciones o participaciones de sociedades domiciliadas en el país, pudiendo descontar en estos casos el importe del impuesto a herencias causado en el extranjero.

c).—Nueva Ley Federal.

El 28 de diciembre de 1959, se expidió una nueva Ley Federal con lo que se dio el caso de que una misma sucesión quedaba gravada por impuestos de herencias federales y locales, si bien los sistemas de participación de la Federación y de los Estados se variaron conforme a lo siguiente:

Si el Estado derogaba su legislación sobre herencias participaba en un 60% (50% para el Estado y 10% para el Municipio) en el impuesto federal y si no la derogaba, la federación prescindía de su 40% y cobraba el impuesto por el 40% aplicando la Ley Federal.

En esta última Ley, se declararon exentas las porciones heredadas o legadas por parientes dentro del primer grado hasta \$ 30,000.00 y el

impuesto fue de 1.5% al 64% atendiendo a las mismas consideraciones expuestas.

Por último, en el artículo 60. de la Ley se crearon diversas exenciones. Se permitió por último que los notarios pudieran formular las liquidaciones para el pago del impuesto y por primera vez se estableció que con cargo al Fisco el notario tendría una participación por haber formulado bajo su responsabilidad la liquidación.

3.—Donaciones.

Se siguió en la Ley Federal un sistema semejante al impuesto sobre herencias que iba de un 4 a un 40% con la misma progresión en razón directa a la mayor cuantía de la donación y al alejamiento del parentesco.

Se precisó que los causantes eran los donatarios y que los donantes tenían responsabilidad solidaria y en todo caso los bienes donados quedaban afectos preferentemente al pago del Impuesto y por tanto el Fisco podía hacer uso de su facultad económica-coactiva.

En el Distrito Federal esta Ley fue sustituida por la de 25 de abril de 1934, que estableció una tarifa del 4% al 65%. Atendiendo a los mismos criterios antes expuestos, pero considerando que el causante tendría interés en burlar una Ley que establecía un impuesto tan elevado simulando la realización de otros actos jurídicos, en su artículo 27 estableció una serie de presunciones que sólo podrían destinarse mediante prueba que se rindiera ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos del Reglamento de los Artículos 27, 48 y 49 de la Ley.

Según tal artículo para efectos fiscales se reputaban como donaciones:

I.—Las operaciones de compra venta o de adquisición de cualquiera especie efectuadas por los ascendientes o padres adoptivos en representación de sus descendientes o padres adoptivos en representación de sus descendientes o hijos adoptivos, menores o incapacitados, a favor de éstos, aun cuando en el contrato se exprese que la operación se celebra con capital propio del beneficiario, salvo prueba en contrario.

II.—Las operaciones de compra venta o de adquisición de cualquiera especie, efectuadas entre ascendientes o padres adoptivos y descendientes o hijos adoptivos; entre cónyuges o entre concubinario y concubina, salvo prueba en contrario.

III.—Toda operación de compra venta o de adquisición de bienes en que no medie entrega del precio ante el notario u otro funcionario ante quien se otorgue o se compruebe la autenticidad de las firmas, si no se justifica ante ellos, por medio de documento público o privado, la entrega anterior del precio o la existencia de la contra prestación correspondiente.

IV.—Toda operación de compra venta o de adquisición de bienes inmuebles en las cuales se haga aparecer como precio o valor de la cosa uno notoriamente inferior al fiscal.

En el supuesto de esta fracción, se entenderá donada la diferencia en la forma y términos que señala el reglamento.

V.—La constitución del derecho de usufructo, uso o habitación a favor de ascendientes, descendientes, parientes colaterales hasta el segundo grado inclusive, hijos adoptivos, padres adoptivos, cónyuges, concubina o combunario, sobre bienes propiedad del que los constituya, así como toda operación de compra venta o de adquisición de bienes en que el comprador concede el derecho de usufructo, uso o habitación a cualquiera de las personas mencionadas y se reserva la nuda propiedad.

No tendrán aplicación las presunciones que establece este artículo en los casos en que sean parte de la Federación el Departamento del Distrito, los Territorios Federales, los Estados, los municipios o cualquiera institución de derecho público en los de enajenación o ejecución forzosa por mandamiento legal o de autoridad competente, en los de división de bienes, particiones y, a juicio de la Secretaría de Hacienda, en todas aquellas operaciones similares a estas cuatro últimas.

El Reglamento determinará las pruebas admisibles para destruir las presunciones que establece este precepto, así como lo que deba entenderse, para los fines del mismo, por "valor fiscal" y por "valor notoriamente inferior al fiscal".

La federación participaba en un 40% del impuesto.

II.—Antecedentes sobre la derogación de la Ley del Impuesto sobre herencias y legados.

En el año 1938, el entonces subsecretario de Hacienda y Crédito Público don Eduardo Villaseñor, propuso la derogación del impuesto sobre herencias y legados alegando entre otras razones las siguientes:

a).—Que la recaudación era ridícula, ya que los causantes ocultaban todo lo ocultable.

b).—Que el impuesto era exageradamente alto.

c).—Que la derogación sería aplaudida por los causantes que se sentirían libres de una amenaza muy grave.

d).—Que afluirían capitales extranjeros cuya inversión en el país ocasionaría un apreciable ingreso en la recaudación del impuesto sobre la Renta.

e).—Que es aconsejable como política fiscal gravar el producto y no el capital.

Todas estas razones no fueron aceptadas ante el temor de que la reforma se interpretara como una protección hacia las clases fuertes

económicamente hablando; dadas las tendencias de izquierda que han caracterizado a nuestros gobiernos.

Posteriormente siendo director del impuesto sobre la Renta el Sr. Lic. D. Hugo B. Margáin, trató de suprimir el impuesto sobre herencias considerando que era preferible gravar ganancias que hasta entonces no lo habían sido en impuesto sobre la renta.

Esta gestión tampoco tuvo éxito, pues sólo se decretó que no causaría el impuesto sobre herencias respecto de acciones de sociedades inmobiliarias que hubieren estado pagando impuesto sobre la renta por los ingresos derivados del arrendamiento de sus inmuebles.

Por último, por decreto de 29 de diciembre de 1961, se derogó la Ley Federal de herencias y legados sólo en el Distrito y Territorios Federales y se facultó a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a celebrar convenios con los Estados de la República, otorgándoles subsidios en sustitución de los impuestos locales sobre herencias y legados a fin de compensarlos íntegramente por los ingresos que dejan de percibir por tal motivo y se ordenó también que las leyes federales sobre herencias y legados quedaran automáticamente derogadas en el Estado en que se suprimiera la legislación local de impuestos sobre herencias y legados.

Simultáneamente con esta derogación fue modificada la Ley del Impuesto sobre la Renta gravando la utilidad que se obtuviere en la enajenación de inmuebles urbanos y de valores mobiliarios en la frac. IX del Art. 125 de la Ley.

Tradicionalmente había sido gravada la utilidad derivada del ejercicio del comercio pero no la ganancia en operaciones de carácter civil.

El legislador mexicano se planteó el problema de evitar injusticias con motivo de la reforma, dictando reglas para la determinación del costo de adquisición que admitiría el fisco y que serviría de base para determinar en los casos de enajenación el monto de la ganancia gravable.

En síntesis, las reglas consistieron en lo siguiente:

1o.—El fisco admite para efectos fiscales como costo de adquisición de inmuebles urbanos realizados antes del 1o. de enero de 1962, el que atribuye a tales inmuebles un avalúo formulado a esa fecha por una institución de crédito autorizada por la Ley para practicar avalúos.

2o.—Respecto de inmuebles adquiridos después del 1o. de enero de 1962, su valor para efectos fiscales será el precio de adquisición, que podrá ser incrementado según dispone el Art. 129 de la Ley con los impuestos y gastos notariales por escrituras de adquisición, inversiones en construcciones, mejoras en el inmueble sin considerar gastos de conservación, impuestos de planificación, y de cooperación para obras públicas a cargo del inmueble.

El causante puede deducir las pérdidas sufridas en el ejercicio social de que se trate en la enajenación de otros inmuebles.

Se estableció una tarifa especial para determinar el monto del impuesto en el Art. 130 de la Ley que va de un 5 a un 20% según que la ganancia sea hasta de \$ 100,000.00, \$ 200,000.00, \$ 300,000.00, ... \$ 400,000.00 o más y se realice en menos de 1, 2, 3 ó 4 años.

Por otra parte, se gravó con impuesto sobre la renta el importe de las rentas de inmuebles percibidos por no comerciantes, en los Arts. 156 frac. II, 158 y 162 con un importe (Cédula VIII) sobre el 70% de las rentas de 0.14% si se trata de rentas congeladas, 0.75% por renta hasta de \$ 1,000.00 mensuales por contrato y de 5% cuando excedan de \$ 1,000.00 mensuales en relación con cada contrato.

El fisco consideró que la recaudación de este impuesto sustitutivo del de herencias (así se ha entendido) es un impuesto más fácilmente soportable, y que aumentará considerablemente la recaudación.

Para dar una idea del importe de la recaudación de impuestos sobre herencias y legados por la Federación, obtuve extraoficialmente en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los siguientes datos:

| | |
|------------|------------------|
| Año 1954 — | \$ 13.703,953.52 |
| „ 1955 — | 964,381.58 |
| „ 1956 — | 21.462,135.13 |
| „ 1957 — | 1.210,420.46 |
| „ 1958 — | 5.954,880.07 |
| „ 1959 — | 2.054,862.53 |
| „ 1960 — | 1.729,040.02 |
| „ 1961 — | 3.307,320.85 |

De lo anterior se deduce que la recaudación del impuesto sobre herencias y legados fue muy exigua.

No es posible aun comparar los datos anteriores con el impuesto sobre la renta en los dos renglones apuntados que se consideran como los sustitutivos de aquél en primer lugar porque la recaudación en relación con la utilidad gravable en la enajenación de inmuebles aún no se aprecia dado que los inmuebles no han aumentado su valor sensiblemente a partir del 1o. de enero de 1962, ni se ha devaluado la moneda, pero se puede fácilmente imaginar lo que significará la recaudación al producirse cualquiera de ambas circunstancias.

Sin embargo, aun cuando no pueda aportar cifras exactas por carecer de datos oficiales, puedo afirmar que respecto de casi el 100% de construcciones efectuadas a partir del 1o. de enero de 1962 y cuyo costo es difícil de probar al fisco, porque los documentos correspondientes carecen de alguno de los requisitos fiscales, el fisco sólo admite el 80% del valor de avalúo y estima el 20% restante como utilidad, la cual es gravada en promedio con un 12%.

Por ingresos derivados de arrendamientos civiles se estima que la recaudación en 1962 fue superior a \$ 50.000,000.00 y por utilidades gravadas en enajenación civil de inmuebles quizás de unos \$ 10.000,000.00.

Por último, el 30 de diciembre de 1963 derogó la Ley Federal del Impuesto sobre Donaciones y se consideró derogada (suspendida me-

por dicho, por no aparecer en la Ley de Ingresos Federal y en la Local del Distrito Federal) la Ley Local del Impuesto sobre Donaciones, por considerarse que la recaudación era mínima y porque no existiendo ya el impuesto sobre herencias no se acudiría a simular donaciones para transmitir la propiedad de bienes.

En la misma fecha se gravaron las donaciones con los mismos impuestos que las compra ventas (del 2 al 5% por impuesto de timbre que es federal) y 1.725% sobre traslación de dominio que es local.

Las herencias cuando recaen sobre inmuebles quedaron gravados con el impuesto sobre traslación de dominio.

La reforma al se ha considerado digna de elogio por las siguientes razones:

Entre los afectados por la Ley del Impuesto sobre herencias eran personas de la clase media que se encontraban en una situación que podía calificarse de confiscatorio e inoportuno pues cuando la sucesión era del padre, generalmente se llevaba al cabo antes de la muerte se dice, la llave de la despesa.

Se mejor entendimiento entre fisco y causantes.

Se rebaja considerablemente el impuesto que grava utilidades o rendimientos, lo que hace más equitativo el mismo.

Se agiliza considerablemente el trámite de una sucesión y se eliminan los gastos correspondientes con la que se le pone fin.

Se eliminan las sucesiones extranjeras con el consiguiente aumento de impuestos sobre la renta, que es el renglón principal

de los gastos de recaudación de un impuesto que aparentemente debiera significar un ingreso considerable y que en realidad era muy exiguo.

g).—No aumenta los gastos de recaudación del impuesto sobre la renta que se entiende como el sustitutivo.

h).—Por último, hace efectiva la libre testamentifacción que consagra el Código Civil ya que antes los testamentos se hacían pensando en el impuesto sucesorio que se causaría y no en los deseos del testador.