

El Control Administrativo con Relación al Impuesto a Herencias

Por el Lic. Arturo Puente y F.

Tuvo que llegar a México la corriente europea moderna en materia de imposición, de gravar excesivamente las transmisiones de bienes por causa de muerte; corriente iniciada y seguida para lograr tanto un mayor ingreso al Fisco necesitado cada vez más de dinero por el aumento creciente de sus actividades, como para provocar una rápida y mejor distribución de la riqueza, y así vimos que de las simples y suaves disposiciones de la Ley del Timbre de 1906, que establecían las tasas de imposición de 1%, 2% y 5%, pasamos a las proporcionales del 1½% al 15%, según que se tratase de la herencia de parientes del primer grado y siguientes hasta extraños, tal y como lo dispuso la tarifa de la Ley del Impuesto a Herencias de 5 de marzo de 1924.

La impotencia de esta Ley para aumentar los ingresos por concepto de transmisión de bienes por causa de muerte, hizo entrever la falsa ilusión que se hicieron los autores de esta ley, de creer que por el solo hecho de aumentar la tasa del impuesto a fin de aumentar los ingresos fiscales por ese concepto, haría que éstos automáticamente aumentaran en la proporción del aumento de la tarifa.

Ese descenso en los ingresos fué una de las principales causas por las cuales se expidió la Ley del Impuesto a Herencias de 25 de agosto de 1926, que aumentó la tasa del impuesto empezando por el 4% hasta el 40% como cuota para extraños; pero ya en la aplicación de esta ley se empezó a notar la reacción de los causantes para eludir el pago del impuesto, recurriendo, en la generalidad de los casos, a simular

operaciones de transmisión entre vivos, como una reacción natural a las excesivas cuotas del impuesto; lo que vino a hacer patente la falsa ilusión de pretender aumentar los ingresos con sólo aumentar la tarifa.

En el Estado en que más se acentuó este fenómeno fué en el de Yucatán, en el que los causantes presuntos, como una regla casi universal, ocurrían a la maniobra de ceder efectiva o simuladamente a sus presuntos herederos la nuda propiedad, reservándose el usufructo de los bienes que podrían constituir el aservo hereditario del cedente.

Las deficiencias de la Ley de 1926 trataron de subsanarse con la Ley de 6 de marzo de 1934, que aumentó aún la tasa del impuesto empezando desde el 4% hasta el 64%, e incluyó ciertas medidas coercitivas tendientes a contrarrestar las maniobras de los causantes para eludir el impuesto, de las cuales en concreto se ocupará este artículo. Con esta ley vigente la reglamentación de los procedimientos para la recaudación del impuesto, aun a pesar del buen deseo del causante de pagar; en la totalidad de los casos este procedimiento por el excesivo papeleo, los múltiples datos, requisitos y comprobaciones que hacen de él un verdadero laberinto que conduce a los causantes, y a veces a los técnicos encargados de aplicar la ley, a situaciones embarazosas que siempre retardan y en muchos casos imposibilitan prácticamente la recaudación del impuesto, aun a pesar del buen deseo del causante de pagar; pues, cosa extraña, se da el caso frecuente de que el causante apremie al exactor para que le permita pagar, sin lograrlo.

La Ley vigente del Impuesto a Herencias, previene en su artículo 1º, que el impuesto se causa por la transmisión de los bienes hereditarios a la muerte del autor de la herencia, y que será exigible en los casos que ella señala.

Después de ocuparse de señalar las diversas cuotas aplicables, de las deducciones al impuesto para determinar el caudal líquido hereditario gravable, como una medida de control, el artículo 22 menciona en diversos párrafos lo que para los efectos del impuesto debe reputarse como parte del caudal hereditario. Solamente que este artículo va más allá de los propósitos que deben animar al Poder Administrativo, estableciendo diversas disposiciones que ya no son propiamente de carácter fiscal y que constituyen verdaderos palos de ciego a los derechos de los terceros, tal y como lo analizaremos en detalle.

El citado artículo 22 dice textualmente:

“ARTICULO 22.—Para los efectos del impuesto, se reputa como “parte del caudal hereditario:

“a).—Todo bien, mueble o inmueble, cuyo usufructo, uso o derecho de habitación haya pertenecido al autor de la herencia hasta la época de su muerte, y la nuda propiedad o uno o varios de sus presuntos herederos, o a los descendientes de éstos, aunque hayan sido expresamente excluidos del testamento, o a sus legatarios —aún los constituidos por testamento posterior— a no ser que haya habido donación.

“Se exceptúa el caso del usufructo, uso o derecho de habitación constituido por tercera persona, sea por testamento o donación, a favor del autor de la herencia, con cláusula de que la nuda propiedad corresponde a los descendientes, ascendientes o parientes colaterales del autor o a favor de cualquiera otra persona.

“b).—Los bienes muebles o inmuebles, sobre los cuales se haya constituido usufructo, uso o derecho de habitación temporal, a favor del autor de la sucesión, en el año inmediato anterior a la fecha de su fallecimiento.

“c).—El valor de los bienes muebles o inmuebles enajenados por el autor de la sucesión en favor de sus herederos o legatarios por testamento o de los que lo sean por disposición legal, en un término de seis meses, anterior a su fallecimiento”.

La aplicación de este precepto por parte de la Secretaría de Hacienda, por conducto de su Departamento del Timbre y Sobre Capitales y de su Oficina Técnica de Ingresos, ha sido una arma terrible en sus manos, atento el tradicional criterio fiscal que sustentan las personas encargadas de interpretar y aplicar dicha Ley del Impuesto a Herencias y otras referentes a imposición, al hacerla efectiva tanto a operaciones posteriores al 20 de marzo de 1934, como a las anteriores a esa fecha, cuando el autor de la sucesión muere dentro de la vigencia de la tantas veces citada ley.

La indolencia del causante para defender sus derechos, que en muchos casos llega hasta dejarse aplicar tasas superiores a las señaladas en la ley, o la falta de cuidado de las personas que los patrocinan, ha dado lugar a que este artículo 22, en muchos casos, se aplique sin protesta. Pero en realidad merece un cuidadoso estudio en las dos fases apuntadas de su aplicación: a).—A operaciones de las que se ocupa, celebradas después del 20 de marzo de 1934, y b).—A las operaciones celebradas antes de esa fecha, cuando el autor de la sucesión muere dentro de la vigencia de dicha ley.

Así pues, estudiaremos en detalle y separadamente estos dos aspectos de la cuestión.

a) Aplicación de las disposiciones del Artículo 22 de la Ley del Impuesto a Herencias, de 6 de marzo de 1934, a operaciones celebradas después del 20 de este mes, en que entró en vigor.

Es completamente disculpable que la Secretaría de Hacienda aplique las disposiciones del artículo 22 de la vigente Ley del Impuesto a Herencias, a las operaciones de que trata, si han sido celebradas dentro de la fecha de su vigencia, porque no es posible exigir que los encargados de aplicarla hagan una crítica serena de ella, puesto que tienen la obligación ineludible de llevarla a efecto; pero tomando la cuestión por el lado que afecta al causante, éste sí tiene a mano el camino de criticarla y discutir su aplicación.

En efecto, si previene el artículo 1º de dicha ley que el impuesto respectivo se cause por la transmisión de los bienes hereditarios a la muerte del autor de la herencia, no pueden formar parte del caudal hereditario, tal y como lo quieren los incisos a, b y c, en sus respectivos casos de dicho artículo 22, los bienes que a su muerte disfrutaba en usufructo el autor de una sucesión, porque dicho usufructo por su propia naturaleza jurídica es un derecho esencialmente temporal que se extingue con la muerte, tal y como expresamente lo prevenía la fracción I del artículo 925 del Código de 1884 y lo establece actualmente la fracción I del artículo 1038 del Código Civil de 1932.

Como consecuencia de esto, no pueden pertenecer al caudal hereditario, ni por tanto pueden ser transmitidos a los herederos, todo bien mueble o inmueble cuyo usufructo, uso o derecho de habitación haya pertenecido al autor de la herencia hasta la época de su muerte, y la nuda propiedad a uno o varios de sus presuntos herederos, o a los descendientes de éstos, aunque hayan sido expresamente excluidos del testamento, o a sus legatarios —aun los constituidos por testamento posterior— a no ser que haya habido donación, así como los bienes muebles o inmuebles sobre los cuales se haya constituido usufructo, uso o derecho de habitación temporal a favor del autor de la sucesión, en el año inmediato anterior a la fecha de su fallecimiento, tal y como lo previenen los incisos a y b del artículo 22, que se estudia, puesto que por definición legal y jurídica (artículos 3227 del Código Civil de 1884 extinguen con la muerte. Tampoco pueden reputarse como pertenecien-

tes al caudal hereditario, ni transmitirse a los herederos tal y como lo quiere el inciso c de dicho artículo 22, el valor de los bienes muebles o inmuebles enajenados por el autor de la sucesión en favor de sus herederos o legatarios por testamento, o de los que lo sean por disposición legal, en un término de seis meses, anterior a su fallecimiento, porque equivale a quitar toda eficacia jurídica a operaciones lícitas, de acuerdo con el régimen de libre contratación que consigna el Código Civil.

Por tanto, podemos afirmar que las disposiciones de dicho artículo 22 a que nos referimos, rompe el sistema de imposición que establece el artículo 1º amén de que rompe todo el sistema del libro respectivo que trata de las sucesiones, tanto del Código de 1884, como del de 1932.

Sin embargo, todas las atrocidades jurídicas que resultan de la redacción de dicho artículo 22, tienen una explicación aparente: dicho precepto fué dictado para prevenir en el futuro simulaciones de contratos de transmisión de propiedad entre vivos con objeto de eludir el pago del impuesto a herencia, tal y como acontecía generalmente en el Estado de Yucatán, en donde eran de rigor estas operaciones simuladas para eludir dicho impuesto; pero no contiene, en realidad de verdad más que una presunción "juris tantum", de ser simulado el contrato.

La Ley del Impuesto a Herencias, en su afán de controlar eficazmente la recaudación del impuesto para hacerlo efectivo, invade abiertamente materias que no son del ramo de una ley fiscal, y por las condiciones especiales en las que fue expedida, hace que en los ramos que invade, sus disposiciones estén plagadas del vicio de inconstitucionalidad de origen.

En efecto, además de la inconstitucionalidad, que en nuestro régimen lleva en sí misma toda delegación de facultades de un poder en otro, por violación del artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que la prohíbe expresamente, a no ser que se trate del caso que señaladamente menciona su artículo 29, de grave perturbación de la paz pública o cualquier otro caso que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, como la referida Ley del Impuesto a Herencias de 6 de marzo de 1934 fue expedida por el Ejecutivo de la Unión, con pretexto de facultades extraordinarias en el Ramo de Hacienda, que le fueron concedidas por el Congreso de la Unión, mediante el Decreto de 27 de diciembre de 1933 y conforme

al artículo 6º de la Ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal para el ejercicio de 1934, no puede legislar en materia que sea un ramo del Derecho Común, a menos de ser inconstitucional, pues el Ejecutivo de la Unión no es el órgano constitucional facultado para legislar en el Distrito y Territorios Federales o en los Estados; y por otra parte, ni siquiera puede invocar el pretexto de habérselo delegado facultades de este orden, puesto que es el Congreso de la Unión, conforme a la fracción VII del artículo 73 de la Constitución, quien tiene dicha facultad tratándose del Distrito y Territorios Federales, o las Legislaturas locales si se trata de los Estados de la Federación.

Desgraciadamente, las oficinas de Hacienda han pretendido aplicar este precepto con un rigor extremo, hasta el punto de exigir a los interesados la iniciación y prosecución de los procedimientos judiciales adecuados para la determinación de los titulares a la herencia y la designación de las porciones que les corresponden de los bienes a los que se aplica dicho artículo 22, atacando lamentablemente los derechos de tercero.

Mas estos terceros cuando sin simular los contratos por los cuales adquieren, y de buena fe caen dentro de la sanción del precepto que se estudia, están en situación verdaderamente difícil, porque en caso de ocurrir a las autoridades judiciales del Ramo Federal en demanda de protección constitucional, se encuentran con que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sin querer abordar de lleno el estudio de esta cuestión de inconstitucionalidad de origen ha establecido ya, mediante una tesis bastante deleznable, que la delegación de facultades, más bien dicho que la concesión de facultades extraordinarias al Ejecutivo por el Congreso de la Unión, para legislar en diversos ramos es constitucional.

b) Aplicación del Artículo 22 de la Ley del Impuesto a Herencias, de 6 de marzo de 1934, a operaciones celebradas antes del 20 de este mes, cuando el autor de la sucesión muere dentro de la vigencia de esa ley.

Hemos visto al hablar del capítulo anterior, que existe cuando menos aparentemente, una justificación para que las oficinas de Hacienda apliquen el artículo 22 de la Ley del Impuesto a Herencias en vigor a operaciones celebradas después del 20 de marzo de 1934, pero la Secretaría de Hacienda y sus respectivas dependencias no se han limitado, en la aplicación de dicha ley, a las operaciones así celebradas.

sino que su propósito ha ido más lejos, hasta el punto de aplicar y hacer efectivas sus disposiciones a las operaciones que menciona el artículo 22, celebradas antes de la vigencia de la ley, si el autor de la sucesión ha muerto después del 20 de marzo de 1934.

Creemos sinceramente que este procedimiento no es jurídico ni razonable.

En primer lugar, a este procedimiento le son aplicables las críticas de incongruencia e inconstitucionalidad de origen que indicamos en el capítulo anterior.

En segundo lugar, la aplicación del artículo 22 de la multitudinaria ley, a operaciones anteriores a su vigencia, es retroactiva.

Concretándonos al caso más frecuente de operaciones de cesión de la nuda propiedad con reserva del usufructo, a que se refiere el inciso a) del artículo 22, encontramos, que estas operaciones se llevan a cabo pura y simplemente, de manera que todas las proposiciones que contienen son obligatorias para las partes desde su celebración, conforme a todos los procedimientos que rigen la contratación en Derecho Común y para no citar otros, conforme a los artículos 1272, 1276, 1279, 1280 y 1419 del Código Civil de 1884, si se trata de operaciones celebradas antes del año de 1932 y conforme a los artículos 1792, 1793, 1798 y 1796 del Código Civil de 1932 cuando se trata de operaciones celebradas de esa fecha en adelante, hasta el veinte de marzo de 1934.

Los contratantes en esas operaciones, que no son el autor de la sucesión, adquieren en forma pura y simple la nuda propiedad de los bienes objeto del contrato, desde la fecha del mismo; así como el derecho a consolidar la propiedad al término del usufructo, de los bienes cedidos en nuda propiedad.

Esta nuda propiedad y derecho a consolidar el dominio, constituye, desde la fecha del contrato, un derecho adquirido legalmente por las partes, atentos los principios y disposiciones legales que previenen que la suprema ley en los contratos, es la voluntad de las partes.

Ahora bien, ninguna ley de la materia (Derecho Común), puede, después de la fecha del contrato, deshacer la situación jurídica creada por él y menos aún, una ley de diversa naturaleza, como lo es una ley fiscal, sin peligro de ser retroactiva, pues conforme al concepto clásico de retroactividad, se dice que una ley es retroactiva, cuando vuelve sobre el pasado para apreciar las condiciones de validez de

un acto, su eficacia jurídica o sus efectos. Y siendo así que la ley del Impuesto a Herencias entró en vigor el 20 de marzo de 1934, al pretenderse aplicar a operaciones celebradas con anterioridad a la vigencia de la ley, viola derechos adquiridos por los contratantes en ellas, con notoria retroactividad y violación del artículo 14 constitucional.

A pesar de la claridad de esta situación antijurídica que provoca la aplicación de la Ley del Impuesto a Herencias, en los casos que este capítulo comprende, siempre que los causantes han ocurrido al Tribunal Fiscal de la Federación en demanda de la nulidad y revocación de las resoluciones hacendarias, que los obligan a listar en los inventarios, bienes comprendidos en la disposición del artículo 22, para los efectos consiguientes, entre los que se incluye muy principalmente el pago del impuesto correspondiente a ellos, esta autoridad ha sostenido que no existe esta retroactividad, con el peregrino argumento de que esa disposición fiscal no modifica las situaciones de Derecho Común derivadas de los contratos respectivos, ni juzga de la legalidad de sus efectos por cuanto a los derechos civiles derivados de esos contratos, sino que rige única y exclusivamente las relaciones fiscales, como consecuencia de la muerte de los autores de sucesiones, cuando ésta ocurre dentro de la vigencia de la ley, y que además, estas cuestiones fiscales son independientes de los derechos civiles que son regidos por el Derecho Común, porque el fisco regula sus derechos para con los particulares, por medio de disposiciones especiales que se aplican independientemente de lo que el Derecho Común establece.

Sin embargo, ninguna razón doctrinal o legal apoya esta tesis, por el Derecho es una entidad única, que en sus múltiples manifestaciones o ramas tiene y debe de coordinarse y concatenarse, como en efecto se coordina y concatena sin contradecirse, pues es un todo lógico y armónico; porque cuando en las manifestaciones del derecho, en su aspecto positivo, acontece una contradicción, el mismo Derecho, en sus principios y reglas de doctrina encuentra estatutos por los cuales se crean jerarquías en las propias leyes que aseguran esa coordinación, disponiendo que son esenciales las que derivan de la Constitución Política de una Nación y secundarias y reglamentarias las demás, las cuales deben forzosa y necesariamente acomodarse a aquellas, so pena de nulidad o ineficacia de los actos que en las últimas se fundan.

Sintetizando, las autoridades hacendarias y el Tribunal Fiscal de la Federación, estiman, que en estos casos no hay retroactividad, por ejemplo, tratándose de operaciones de cesión de la nuda propiedad con reserva del usufructo, porque los efectos de los contratos respectivos no se realizan sino a la muerte del usufructuario en que se consolida la propiedad y además, por el hecho de que la muerte ocurre dentro de la vigencia de la Ley del Impuesto a Herencias en vigor.

Pero esta estimación carece de todo fundamento legal, y a mayor abundamiento, ha sido expresamente contradicha en la siguiente tesis sustentada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el caso del amparo solicitado por la señora Juana Solís Vda. de Escandón, publicada en la página 1291 del alcance al Tomo XXXVI del Semanario Judicial de la Federación, que dice a la letra:

“RETROACTIVIDAD.—La aplicación retroactiva de una ley, “constituye una violación al artículo 14 constitucional, sin que pueda “decirse que los efectos no producidos antes de la promulgación de “esa ley, pertenecían al porvenir y no al pasado, pues con este razonamiento se confundiría la noción de pasado, en sentido jurídico, “con la de pasado, en sentido material, cuya distinción es esencial desde el punto de vista de la teoría de la no retroactividad de las leyes. “En materia de retroactividad, la realidad jurídica no corresponde rigurosamente a la realidad material, pues cuando una situación jurídica concreta nace, lleva en sí virtualmente, una porción del porvenir, “que se somete racionalmente, a la ley del pasado, en el sentido de “que todas las consecuencias susceptibles de surgir de aquella situación, pueden perfectamente ser consideradas como producidas desde “luego, porque forman parte de la misma. Al celebrarse un contrato, “se crea una situación jurídica concreta, que no puede destruirse por “la nueva ley, si no es incurriendo en el vicio de retroactividad. Si una “obligación ha nacido bajo el imperio de la ley antigua, subsistirá con “los caracteres y las consecuencias que la misma ley le atribuye”.

Quizás por esta razón, multitud de interesados han obtenido el amparo de la Justicia de la Unión contra la aplicación de la citada Ley del Impuesto a Herencias, en las condiciones a que se refiere este capítulo.

Por todas estas razones, sería conveniente que el poder público estudiara con cuidado la situación creada por esta ley y los problemas que origina, para procurar evitar todos los desaciertos jurídicos y molestias en contra de los causantes, que no tienen siquiera la justificación de una mejor recaudación del impuesto.