

Impuesto a las sucesiones en México

Johan Martín Escalante Escalante*

Resumen:

En este artículo se describe la naturaleza y finalidad del impuesto a las sucesiones. En el primer apartado se presentan los elementos esenciales del impuesto; en el siguiente, se esbozan los beneficios y las críticas a este tipo de contribución; y en el tercer apartado, se relatan las razones que justificaron la abrogación del impuesto del sistema tributario mexicano en 1961. Asimismo, se describe la propuesta que recientemente se presentó para establecer un nuevo impuesto en México. La finalidad de este artículo es aportar elementos teóricos al debate sobre la pertinencia de establecer un impuesto a las sucesiones en México.

Abstract:

This article describes the nature and purpose of the inheritance tax. In the first section the essential elements of the tax are presented; in the following outlines the benefits and criticisms of this type of contribution, and in the third section are recounted the reasons that justified the repeal of the Mexican tax system tax in 1961. It also describes the proposal that was recently presented to establish a new tax in Mexico. The purpose of this article is to contribute theoretical elements to the debate about the relevance of establishing a tax on inheritance in Mexico.

Sumario: Introducción / I. Características del impuesto sucesorio / II. Debate sobre la conveniencia del impuesto sucesorio / III. Experiencia y propuesta en México / IV. Conclusiones / Fuentes de consulta

* Licenciado en Derecho por la UAM-A., Profesional operativo en la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

(...) *la imposición a las herencias, legados y donaciones, no tiene buena stampa en los países capitalistas aunque, posiblemente, las esperanzas y la confianza que los socialistas reformistas reponen en ella son excesivas.*

Dino Jarach

Introducción

Los impuestos tienen como finalidad recaudar recursos económicos para el sostenimiento del Estado, pero también pueden crearse con fines extrafiscales, por lo que su aplicación puede complementar una determinada política pública, estimular una actividad económica, limitar alguna actividad con efectos perniciosos para la población, etcétera.

Con base en lo anterior, el impuesto a las sucesiones tiene como finalidad recaudar recursos económicos cuando se lleva a cabo la transmisión de un patrimonio por medio de una herencia o legado —sucesión *mortis causa*—, pero también tiene como finalidad extrafiscal, fragmentar el patrimonio que es objeto de la sucesión, de manera que este impuesto puede funcionar como un instrumento para evitar grandes concentraciones de capital.

El impuesto sucesorio se suprimió en México en 1961, en contraste, en la actualidad varios países cuentan con este impuesto en su sistema tributario, mismo que, pese a una larga trayectoria en diversos sistemas jurídicos, no deja de ser controversial por sus supuestas consecuencias negativas en la economía. Hay quienes opinan que este impuesto destruye el capital productivo, mientras que otros consideran que es un instrumento que puede ayudar a disminuir la desigualdad social al evitar la acumulación de grandes capitales.

El debate sobre la pertinencia del impuesto sucesorio no está concluido, por el contrario, se avizora uno impetuoso para las próximas décadas del siglo XXI; por tanto, es pertinente conocer los elementos esenciales de este impuesto, pues no parece tan utópica su adopción en el sistema tributario mexicano.

I. Características del impuesto sucesorio

Como preámbulo, es necesario precisar algunas cuestiones básicas del derecho sucesorio, refiriéndonos por este, al conjunto de normas jurídicas de derecho privado que regulan el destino del patrimonio de una persona después de su muerte.¹

Por medio de una sucesión, una persona adquiere el patrimonio de otra, es decir, asume la titularidad de sus derechos y obligaciones apreciables en dinero. La sucesión puede consumarse sobre todos los bienes del *de cuius*, a lo que se denomina herencia, o bien, sobre bienes determinados, a lo que se denomina legado.²

Existen dos formas de sucesión, la que se realiza por testamento (testamentaria) y la que opera por la ley (legítima o intestada), en ambos casos el presupuesto fundamental es un hecho jurídico, la muerte del titular del patrimonio.³ La herencia puede provenir de una sucesión testamentaria o legítima, en tanto que el legado se instituye por testamento.

Considerando lo anterior, el impuesto a las sucesiones grava la transmisión *mortis causa* y gratuita del patrimonio, esto es, el “conjunto de obligaciones y derechos susceptibles de una valorización pecuniaria”⁴

El contenido económico de una sucesión es relevante desde la perspectiva del derecho fiscal, pues “representa la forma de acumulación transgeneracional del capital”,⁵ de manera que al existir una manifestación de riqueza y, por ende, de capacidad contributiva, es susceptible de ser gravada.

Con estas precisiones preliminares, a continuación se describen, de manera general, los elementos esenciales del impuesto sobre sucesiones, aclarando que en México no existe un impuesto de esta naturaleza desde 1961, por lo que este análisis es meramente abstracto:

a) Objeto: El objeto de un impuesto es una manifestación económica susceptible de ser gravada, en cuanto al impuesto sucesorio, el objeto es el in-

¹ Nuria González Martín, “Una aproximación al Derecho sucesorio en México”, p. 108.

² María de Montserrat Pérez Contreras, *Derecho de familia y sucesiones*, p. 185.

³ Rafael Rojina Villegas, *Compendio de derecho civil II, Bienes, derechos reales y sucesiones*, pp. 483-484.

⁴ *Ibid.*, p. 7.

⁵ Humberto Espinosa de los Monteros Sánchez, “Sucesiones en el derecho mexicano”, p. 81.

cremento en el haber patrimonial de los herederos o legatarios, en palabras de Dino Jarach, “no es el acto de la transmisión sino la consecuencia de ella, esto es el incremento patrimonial de herederos, [o] legatarios”.⁶ Es importante aclarar que el impuesto a las sucesiones grava el cúmulo de bienes que integran el capital, no así los rendimientos generados por el capital.⁷

b) Sujetos: El sujeto pasivo es la persona física que recibe la herencia o legado, que por recibir el patrimonio del *de cuius* incrementa su haber patrimonial, por tanto, está obligado al pago del impuesto.

Los sujetos activos pueden ser, simultáneamente, la federación y las entidades federativas, en el ejercicio de su respectiva potestad tributaria; en el régimen constitucional mexicano la federación y las entidades federativas tienen facultades concurrentes en materia impositiva, por tanto, podría existir un impuesto sucesorio federal y tantos impuestos locales como entidades federativas, pues esta materia no se encuentra expresamente reservada para la federación.⁸

Esta competencia concurrente se explica en la siguiente jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS. Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría

⁶ Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, p. 732.

⁷ En cuanto a la clasificación de los impuestos al capital Thomas Piketty precisa lo siguiente: “Generalmente, en los impuestos al capital se incluyen a la vez los gravámenes aplicados al flujo de ingresos del capital (por ejemplo, sobre los beneficios de las empresas) y los que se basan en el acervo de capital (por ejemplo, el impuesto predial, el impuesto a las sucesiones o el impuesto a la fortuna)”. Thomas Piketty, *El capital en el siglo XXI*, p. 547.

⁸ En México, hasta 1961, existió un impuesto federal y diversos impuestos estatales sobre herencias y legados.

En Estados Unidos de América existe un impuesto federal denominado “*Estate Tax*”, mientras que en algunos estados de ese país tienen un impuesto de la misma naturaleza,

En España la potestad tributaria para gravar las sucesiones fue cedida a las Comunidades Autónomas, de manera que puede haber tantos impuestos como comunidades.

de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b) Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118).⁹

c) Base imponible: Este elemento del impuesto “es la magnitud señalada por la ley a la que se aplica la tarifa para obtener la cuantía de la deuda tributaria”,¹⁰ en este caso, se trata del valor pecuniario del patrimonio adquirido por el heredero o legatario. Dicha base puede ser disminuida con la deducción de las deudas dejadas por el autor de la sucesión, gastos funerarios o gastos correspondientes al juicio sucesorio, entre otros elementos que en cada ley tributaria se permitan deducir; el siguiente precedente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es ilustrativa respecto de las deducciones que estaban previstas en la entonces vigente ley impositiva:

HERENCIAS Y LEGADOS, DEDUCCIONES DEL IMPUESTO SOBRE. El artículo 7º., de la Ley del Impuesto sobre Herencias y Legados, de seis de marzo de mil novecientos treinta y cuatro dispone: “Del caudal hereditario deberán hacerse las siguientes deducciones: I. Las deudas a cargo del autor de la sucesión, que consten en escritura pública o en escrito previo, con las siguientes excepciones; a). Las constituidas a favor, ya directamente, ya por interpósita persona de sus ascendientes, descendientes, cónyuge, concubina, parientes colaterales dentro del tercer grado, o tutores testamentarios, albaceas y apoderados o administradores generales del autor de la sucesión, así como a favor de personas con las que el autor de la sucesión esté ligado con el parentesco de adopción (...)”. Ahora bien, el inciso citado, se refiere a adeudos constituidos por actos jurídicos celebrados entre el autor de la sucesión y la persona que aparezca como acreedor, pues la finalidad que persigue la norma es impedir que se defrauden los intereses del fisco, evitando los adeudos simulados que no persiguen otro objetivo que evadir el pago del impuesto sobre herencias y lega-

⁹ *Semanario Judicial de la Federación*, séptima época, Pleno, volumen 151-156, primera parte, p. 149, número de registro 232505.

¹⁰ Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho fiscal*, p. 123.

dos; en consecuencia, la norma no comprende aquellos créditos, que no fueron constituidos en sentido estricto por el autor de la sucesión, sino asumidos por concepto de haber hereditario en otra sucesión y para facilitar las operaciones de adjudicación del bien o los bienes que forman el acervo de la herencia.¹¹

Retomando el tipo de base imponible que puede tener el impuesto, también podría consistir en la totalidad del patrimonio dejado por el *de cujus*, lo cual puede resultar más gravoso que considerar como base imponible la parte del patrimonio que le corresponde a cada heredero o legatario.¹² Este sistema es criticado por Dino Jarach, pues estima que el objeto del impuesto realmente es el incremento patrimonial que percibe cada heredero o legatario, por lo que la base imponible debe individualizarse al patrimonio que perciben los sujetos pasivos.¹³

En las leyes mexicanas vigentes en las primeras décadas del siglo XX, se estableció que el impuesto se causaba por el incremento positivo patrimonial de cada heredero o legatario, lo cual se puede apreciar en los siguientes precedentes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

HERENCIAS Y LEGADOS, IMPUESTO SOBRE LOS. El artículo 3º., de la Ley del Impuesto sobre Herencias y Legados, claramente establece que el pago de la carga fiscal, recae sobre los herederos o legatarios, por los bienes que reciban como herencia o legado, y que el acervo hereditario queda afectado preferentemente a su pago, es decir, que a ese pago están sujetos no sólo los herederos o legatarios, sino también, de un modo preferente, los bienes, quien quiera que sea el poseedor de los mismos y cualquiera que sea el título de posesión. Esta determinación de la ley constituye, por sí, un gravamen que persigue al bien hereditario cualquiera que sea su poseedor, ya que de otro modo podría fácilmente haber evasión de impuesto. Para evitar ésta, el decreto de dieciséis de

¹¹ *Semanario Judicial de la Federación*, quinta época, Segunda Sala, Tomo LXXV, p. 7532, número de registro 325498.

¹² De acuerdo con Alil Álvarez Alcalá en Estados Unidos de América el “*Estate Tax*” grava “la transferencia de la propiedad global de un determinado de *cujus* y no la de cada uno de los beneficiarios del mismo”. Alil Álvarez Alcalá, *Lecciones de derecho fiscal*, p. 403.

¹³ Dino Jarach, *op cit.*, pp. 729-730.

marzo de mil novecientos treinta y seis, estableció que la adjudicación de bienes pertenecientes a una sucesión, cuyo impuesto no está definitivamente cubierto, deberá sujetarse a la aprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, medida tendiente a garantizar esos intereses; sin que por ello pueda decirse que los actos judiciales están supeditados a los administrativos, pues simplemente se persigue evitar esa evasión, mediante la intervención de órganos fiscales competentes, que tienen conocimiento exacto del caudal hereditario y de si éste ha cubierto, o no, los impuestos correspondientes. Por tanto, el fisco federal ha podido ejercitar su acción de cobro preferentemente sobre el caudal hereditario y esa preferencia es contraria a que la acción, según pretende el quejoso debe ejecutarse oportunamente contra el heredero o legatario, ya que recae sobre los bienes y no sobre las personas; por lo que existe inexacta aplicación del expresado artículo 3º., en tanto que el quejoso tenga que cubrir una cantidad por concepto de herencias y legados por los bienes de la sucesión, que le fueron adjudicadas; pues aunque el quejoso no sea deudor directo del fisco, es deudor indirecto, por haber adquirido tales bienes sin que éstos hubieran cubierto el impuesto fiscal correspondiente.¹⁴

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES. Conforme a la Ley de Hacienda vigente en Coahuila, el impuesto se causará sobre lo que corresponda a cada heredero y no sobre el monto total de la herencia.¹⁵

d) Cuota tributaria (tarifa): En el impuesto sobre sucesiones, para determinar el monto que debe enterarse al fisco, a la base imponible generalmente se le aplica una tarifa progresiva, la progresividad consiste en que la cuota tributaria “aumenta al aumentar la base, de tal manera que a aumentos sucesivos corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía del tributo”,¹⁶ así, “la progresividad exige que un incremento de base vaya

¹⁴ *Semanario Judicial de la Federación*, quinta época, Segunda Sala, tomo LXXVIII, p. 1568, número de registro 324224.

¹⁵ *Semanario Judicial de la Federación*, quinta época, Pleno, tomo IX, p. 403, número de registro 811333.

¹⁶ Raúl Rodríguez Lobato, *op cit.*, p. 125.

acompañado de un incremento de cuota más que proporcional a dicho incremento de base”.¹⁷

Para la aplicación de la tarifa se pueden tomar en cuenta elementos subjetivos, como los vínculos familiares en líneas recta y colateral, de esta manera la tasa que debe aplicarse se incrementa en función del incremento de la base imponible, empero, puede decrecer si el vínculo familiar es estrecho o se incrementa si el vínculo es distante:

El impuesto es creciente con el monto heredado y decreciente con el parentesco. En la mayoría de los países en los que se aplica el impuesto a las participaciones hereditarias la tasa está en función del monto heredado y del grado de parentesco que existía (...), de forma que, entre más alto sea el monto heredado y más lejano el grado de parentesco, la tasa marginal correspondiente es mayor.¹⁸

Puede haber casos por los que se establezcan tasas fijas aplicables a la base imponible del impuesto, sin embargo, una tarifa progresiva se considera más apropiada porque valora los vínculos familiares del causante y en función de ello se establece una mayor o menor tasa, lo cual es congruente con el fin extrafiscal del impuesto: evitar grandes concentraciones de riqueza en una unidad familiar, permitiendo su fragmentación.¹⁹

e) Época de pago: En cada ley tributaria debe determinarse el momento en el que el impuesto sobre sucesiones debe enterarse a la autoridad fiscal.

Finalmente, cabe mencionar que en los sistemas tributarios que han adoptado un impuesto a las sucesiones también se ha establecido, complementariamente, un impuesto a las donaciones efectuadas en vida por el mismo

¹⁷ Ramón Falcón y Tella y Elvira Pulido Guerra, *Derecho fiscal internacional*, p. 38.

¹⁸ Alejandra Huerta Pineda y María Karina Sánchez Correa, *Impuesto a las herencias: Debate, historia e implementación alrededor del mundo*, p. 27.

¹⁹ Respecto a la progresividad de los impuestos, Thomas Piketty destaca que “el impuesto progresivo es un elemento esencial para el Estado social: desempeñó una función clave en su desarrollo y en la transformación de la estructura de las desigualdades en el siglo XX, y es una institución central para garantizar su viabilidad en el siglo XXI. (...) hoy está amenazada intelectual (las diferentes funciones de la progresividad nunca han sido discutidas a fondo) y políticamente (la competencia fiscal permite que categorías enteras de ingresos queden exentas del régimen legal). Thomas Piketty, *op cit.*, p. 551.

causante, para evitar la evasión del impuesto sucesorio mediante donaciones entre vivos.²⁰

II. Debate sobre la conveniencia del impuesto sucesorio

El impuesto a las sucesiones se ha considerado un instrumento estatal para la redistribución de la riqueza, pues fragmenta la concentración del capital, fundamentalmente con la aplicación de la tarifa progresiva; sin embargo, un tema toral para la efectividad de este impuesto es el fin al que el Estado destine los recursos recaudados, lo idóneo sería que los recursos se destinaran a programas o proyectos productivos que buscaran la disminución de la desigualdad económica entre clases sociales.

Es decir, por una parte, la aplicación del impuesto generaría la fragmentación del capital que se transmite por herencia o legado y, por otra, los ingresos recaudados por dicho impuesto deberían ser destinados a financiar políticas públicas que abatan la desigualdad social.

Un impuesto a las sucesiones que funcione como un instrumento que contribuya a atemperar la desigualdad social y disminuya la concentración de la riqueza en un reducido porcentaje de la población, puede ser un instrumento de política fiscal loable; sin embargo, no son pocos los economistas que han planteado sus posibles efectos perniciosos en la economía.

El impuesto a las sucesiones grava la totalidad del patrimonio que se transmite con la muerte del titular, de manera que grava el capital, esto es, la riqueza estática acumulada, en tanto que otros impuestos gravan el ingreso que genera el patrimonio, el producto del capital, la renta. Con base en lo anterior, algunos autores consideran que el impuesto atenta contra el capital productivo y disminuye el ahorro.

Este debate teórico-económico es sintetizado por Alejandra Huerta Pineda y María Karina Sánchez Correa,²¹ quienes presentan los planteamientos de destacados economistas que han analizado este impuesto, de cuyas conclusiones se advierte una constante: el impuesto sí puede funcionar como un instrumento para la distribución equitativa de la riqueza; sin embargo,

²⁰ Dino Jarach, *op cit.*, p. 729.

²¹ Alejandra Huerta Pineda y María Karina Sánchez Correa, *op cit.*, pp. 8-15.

con una aplicación incorrecta se pueden generar efectos perniciosos en la economía.

Actualmente no son pocos los países desarrollados que cuentan con un impuesto sobre sucesiones, en los cuales, de manera constante, se discute la pertinencia de mantener dicho impuesto, sobre todo en periodos electorales. En este contexto, si países como Estados Unidos de América o Reino Unido mantienen dicho impuesto, es pertinente cuestionar si son reales los supuestos efectos negativos que tiene dicho impuesto en la economía; sobre este debate, la conclusión de Dino Jarach, aunque lejana en el tiempo, es categórica: “No hay pruebas históricas de la modificación del sistema económico por la vía del impuesto sucesorio y pensamos que si fuera cierta dicha eficacia del impuesto en tal sentido ya habría desaparecido del ordenamiento fiscal de dichos países, que seguramente no quisieran cobijar en su seno una víbora tan venenosa”.²²

En ese sentido, Dino Jarach apuntaba que el impuesto no destruye el capital, salvo que el Estado administre incorrectamente los recursos recaudados, lo que destruye es el traspaso generacional de fortunas familiares.²³

En el pasado, particularmente en el siglo XIX, la herencia fue un medio que favoreció la concentración de riqueza transgeneracional generando considerables niveles de desigualdad social, Thomas Piketty²⁴ se ha ocupado de analizar la desigualdad social que durante siglos generó la acumulación de riqueza en pocas manos y estima que en el siglo XXI la herencia desempeñará un papel importante y comparable al que tuvo en el pasado, de manera que el regreso del impuesto sucesorio en México, para el siglo XXI, no parece utópico.

III. Experiencia y propuesta en México

III.1. El impuesto sucesorio en México (diciembre de 1961)

Como se mencionó, el impuesto sucesorio en México se abrogó en 1961, después de más de un siglo de que formara parte del sistema tributario mexicano. Aquí se relatan las razones que en aquel momento justificaron la abrogación del impuesto sucesorio.

²² Dino Jarach, *op cit.*, p 732.

²³ *Ibid.*, p. 739.

²⁴ Thomas Piketty, *op cit.*, p. 415.

Antonio de Ibarrola²⁵ identificó diversas leyes que desde 1843 establecían impuestos sucesorios en el sistema tributario mexicano. La última ley se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* el 30 de diciembre de 1959, con el título “Ley Federal de Impuestos sobre Herencias y Legados”. Dicha ley se promulgó por el mismo Presidente que casi dos años después propuso su derogación.

Así, el 15 de diciembre de 1961, el Presidente Adolfo López Mateos y el Secretario de Hacienda y Crédito Público, Antonio Ortiz Mena, suscribieron la iniciativa de la ley que proponía la derogación de los impuestos y legados, dicha iniciativa se remitió el 22 de diciembre de 1961 a la Cámara de Diputados por el Secretario de Gobernación, Gustavo Díaz Ordaz.²⁶

En la iniciativa se expusieron los siguientes motivos para abrogar el impuesto sucesorio:

- Para lograr el crecimiento de la población era necesario incrementar la producción y las actividades industriales, por tanto, se estimó conveniente reproducir la práctica implantada en otros países, “con resultados positivos”, en el sentido de suprimir el impuesto a las herencias y legados.
- No se había logrado aplicar el impuesto sucesorio a las transmisiones de dinero efectivo, alhajas, muebles y valores al portador.
- Respecto a los inmuebles, el impuesto sólo se aplicaba a patrimonios pequeños y medianos, ya que las grandes fortunas lograban evitar la causación del impuesto, mediante diversos procedimientos como la constitución de sociedades.

Como se aprecia, los motivos para la abrogación del impuesto fueron, fundamentalmente, que obstaculizaba el crecimiento de la economía, sin abundar en razones, y que su aplicación resultaba complicada por los medios utilizados por los contribuyentes para eludir el impuesto, de manera que se justificaba la supresión del impuesto en todo el país.

En la misma iniciativa se precisó que dicho impuesto podía ser establecido por el Congreso de la Unión y por las legislaturas locales —en ejercicio de la

²⁵ Antonio de Ibarrola, *Cosas y sucesiones*.

²⁶ *Diario de Debates*, Cámara de Diputados, 23 de diciembre de 1961.

facultad concurrente en materia fiscal—; por ello, el Presidente Adolfo López Mateos precisó que invitaría a los gobernadores y a las legislaturas locales a que procedieran a abrogar las leyes locales que establecían el impuesto a las herencias y legados.

El 26 de diciembre de 1961 la Cámara de Diputados aprobó la ley que derogaba los impuestos sobre herencias y legados. En la discusión del dictamen, el diputado Martín Díaz Montero tomó la palabra para manifestar su apoyo a la iniciativa, señalando que la abrogación era necesaria pues se trataba de un impuesto que absorbía paulatinamente el capital y afectaba a la clase media, la cual muchas veces debía deshacerse de los bienes de la sucesión para enterar el impuesto.²⁷

Sin más, el Senado aprobó la iniciativa el 28 de diciembre de 1961, por lo que el 30 de diciembre del mismo año se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* la Ley que deroga los impuestos sobre herencias y legados, misma que entró en vigor el 1o de enero de 1962.

III.2. Propuesta para un impuesto sucesorio

a) Recomendación de la OCDE

En mayo de 2018 la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) publicó el documento titulado “*Getting it Right. Prioridades estratégicas para México*”, en el se precisaba que la recaudación tributaria en México era considerablemente baja en comparación con otros países de América Latina y de la OCDE, de manera que se consideraba necesario incrementar la recaudación tributaria para impulsar el gasto público social e invertir en infraestructura, lo cual permitiría aumentar el desarrollo del país con la consecuente disminución de la pobreza.

Entre otras medidas, se sugirió reevaluar el impuesto sobre el ingreso al capital y fortalecer su progresividad, eliminar gastos fiscales (deducciones) ineficaces y se sugirió introducir un impuesto a la herencia, sin recomendar criterios para el diseño de dicho impuesto.

b) Iniciativa de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta

El 8 de agosto de 2018 se presentó en la Cámara de Diputados una iniciativa para reformar y adicionar diversas disposiciones de la Ley del Impuesto So-

²⁷ *Ibid.*, 26 de diciembre de 1961.

bre la Renta, con la finalidad de gravar herencias, legados y donativos. Dicha iniciativa fue suscrita por un diputado federal integrante de la fracción parlamentaria de Movimiento Ciudadano, proponiendo lo siguiente:

- Gravar herencias y legados cuando excedan el valor de \$10,000,000.00.
- Establecimiento de tasas de 10%, 20% y 30% para gravar los ingresos por herencias y legados.

Aunque dicha iniciativa no prosperó, es importante destacar defectos importantes en su contenido: considerar la aplicación de tasas fijas, sin tomar en cuenta que una tarifa progresiva es la generalmente adoptada en la experiencia internacional; no establecer conceptos deducibles, por ejemplo, los gastos funerarios, las deudas del autor de la sucesión o los gastos del juicio sucesorio.

Asimismo, en la iniciativa no se reconoce que el impuesto sucesorio grava el acervo de capital y no la renta (entendida como el rendimiento del capital), proponiendo erróneamente establecer un impuesto sucesorio en la estructura de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ignorando que en la experiencia legislativa de México existieron leyes especiales para el impuesto sucesorio que establecían una tarifa progresiva, así como un conjunto de deducciones.

IV. Conclusiones

1. Un impuesto sucesorio puede ser un instrumento para fragmentar grandes concentraciones de capital, de manera que más allá de ser un medio de recaudación de ingresos, puede utilizarse como un instrumento de política pública que coadyuve a disminuir los altos niveles de desigualdad social.
2. En México no existe un impuesto sucesorio desde 1961, las razones que en aquel año justificaron su abrogación se consideran ambiguas. Al respecto Dino Jarach señala que para disimular la hostilidad al establecimiento de los impuestos sucesorios se exageran las dificultades de recaudación, la evasión en la que incurrían los contribuyentes y el “relativamente” minúsculo ingreso fiscal;²⁸ esta justificación coincide con la que se encuentra en la exposición de motivos que dio lugar a la abrogación del impuesto en 1961.

²⁸ Dino Jarach, *op cit.*, p. 739.

Aunado a lo anterior, en ninguna parte de la exposición de motivos de diciembre de 1961 se mencionó de qué manera el impuesto sucesorio representaba un obstáculo para el crecimiento económico, por lo que es posible inferir que las razones de la abrogación del impuesto fueron otras.

3. El impuesto sucesorio grava el capital, por tanto, es incorrecto proponer su incorporación en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuyo objeto es el producto del capital, esto es, la renta.
4. Si en México, considerando los altos niveles de desigualdad social, se decide iniciar un debate sobre la pertinencia de establecer un impuesto de esta naturaleza, debe tomarse en cuenta la experiencia histórica, la aplicación de impuestos sucesorios en otros países y reflexionar si son eficaces los medios, legales y materiales con los que cuentan las autoridades fiscales para verificar el pago del impuesto.

Fuentes de consulta

Bibliográficas

- Álvarez Alcalá, Alil. *Lecciones de derecho fiscal*. 2ª ed., México, Oxford, 2016.
- Falcón y Tella, Ramón y Elvira Pulido Guerra. *Derecho fiscal internacional*. 3ª ed., Madrid, Marcial Pons, 2018.
- Hornero Méndez, César y otros (coord.). *Derecho sucesorio comparado. Las experiencias española y mexicana en un contexto internacional*. México, Tiran Lo Blanch, 2019.
- Ibarrola, Antonio de. *Cosas y sucesiones*. 16ª ed., México, Porrúa, 2008.
- Jarach, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 2ª ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1996.
- Piketty, Thomas. *El capital en el siglo XXI*. México, Fondo de Cultura Económica, 2014.
- Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho fiscal*. 3ª ed., México, Oxford, 2014.
- Rojina Villegas, Rafael. *Compendio de derecho civil II. Bienes, derechos reales y sucesiones*. 39ª ed., México, Porrúa, 2006.

Electrónicas

- Bazúa Witte, Alfredo. *Régimen fiscal de las transmisiones por herencia en el Distrito Federal (1950-2001)*. Biblioteca Jurídica Virtual de la Universidad Nacional Autónoma de México. [https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/3822-regimen-fis-](https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/3822-regimen-fis)

cal-de-las-transmisiones-por-herencia-en-el-distrito-federal-1950-2001 (consultado el 18 de junio de 2019).

Guillén Díaz, María. *El impuesto sobre sucesiones y donaciones. Comparativa entre las CCAA y con respecto a la UE*. Madrid, 2017. <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/10676/TFG.Guillen%20Diaz,%20Maria.pdf?sequence=1> (consultado el 9 de junio de 2019).

Huerta Pineda, Alejandra y María Karina Sánchez Correa. *Impuesto a las herencias: Debate, historia e implementación alrededor del mundo*. Biblioteca Digital del Senado de la República. <http://bibliodigitalibd.senado.gob.mx/bitstream/handle/123456789/3770/Herencia.pdf?sequence=5&isAllowed=y> (consultado el 18 de junio de 2019).

OCDE. *Getting it Right. Prioridades estratégicas para México*. <https://www.oecd.org/about/sgc/getting-it-right-9789264292871-es.htm> (consultado el 17 de junio de 2019).

Pérez Contreras, María de Montserrat. *Derecho de familia y sucesiones*. Biblioteca Jurídica Virtual de la Universidad Nacional Autónoma de México. <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/3270-derecho-de-familia-y-sucesiones-coleccion-cultura-juridica> (consultado el 18 de junio de 2019).

Otras:

Diario Oficial de la Federación.

Diario de Debates, Cámara de Diputados.

Diario de Debates, Cámara de Senadores.

Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados.

Gaceta Parlamentaria, Cámara de Senadores.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

