

TERCERA PARTE

Capítulo primero

IMPOSICIÓN A LAS TRASMISIONES GRATUITAS DE RIQUEZA

NOCIONES GENERALES ACERCA DE LOS IMPUESTOS SOBRE TRASMISIONES GRATUITAS DE RIQUEZA.	153
Impacto, traslación e incidencia de estos impuestos.	154
Efectos económicos de estos impuestos	154
Administración de estos impuestos	154
IMPOSICIÓN A LAS TRASMISIONES GRATUITAS DE RIQUEZA EN MÉXICO	155
Impuesto sobre la renta	155
Impuestos sobre herencias, legados y donaciones	156
Medidas para acabar con la múltiple imposición	156
LEYES LOCALES UNIFORMES EN MATERIA DE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES	157
Sujeto.	157
Objeto	157
Exenciones	158
Base	158
Tasas.	159
LEY FEDERAL SOBRE HERENCIAS Y LEGADOS.	160
Sujeto.	160
Objeto	160
Exenciones	160
Base	161
Tasas.	161
Supresión de los gravámenes sobre herencias, legados y donaciones	162
A. Impuestos sobre herencias y legados.	162
B. Impuestos sobre donaciones	163
C. Otros impuestos	164
a) Gravámenes a las transmisiones por herencia y legado	165
Nivel federal.	165
Nivel local	165
Tratamiento al patrimonio familiar	165
b) Gravámenes a las transmisiones por donación	166
Nivel federal	166
Nivel local.	166
Colofón	168

TERCERA PARTE

CAPÍTULO PRIMERO

IMPOSICIÓN A LAS TRASMISIONES GRATUITAS DE RIQUEZA

NOCIONES GENERALES ACERCA DE LOS IMPUESTOS SOBRE TRASMISIONES GRATUITAS DE RIQUEZA

Recibir una herencia, legado o donación, significa una mejoría en la situación económica de quien la recibe, y de aquí puede considerarse que aumenta la capacidad contributiva. Si estas adquisiciones caben dentro de la definición general de ingreso que señale la Ley de Impuestos al Ingreso, son gravadas por éste, a menos que se les declare exentas específicamente.

Por lo tanto, la primera cuestión que debe resolverse se refiere a si debe considerarse el gravamen que recae sobre esas transmisiones dentro del impuesto al ingreso, designado para alcanzar los aumentos adicionales al bienestar económico que representan las percepciones gratuitas, o si éstas deben considerarse por separado como elementos distintos de imposición para ser gravadas independientemente con tasas progresivas en términos de las transmisiones mismas, sin relación con la capacidad contributiva de quien las recibe.

Gravar estas transmisiones sin considerar el monto de los ingresos regulares con que cuenta el que las recibe, riñe con el principio de equidad, pues significa cargar el mismo impuesto a una persona de escaso nivel económico que a otra de elevado nivel, por el mismo monto percibido gratuitamente.

Pero hay razones para gravarlas por separado. Una es que las percepciones de este género son esporádicas, y si la ley de impuestos al ingreso no prevé la forma de prorratear los ingresos eventuales, se distorsionaría la progresividad del impuesto al gravarlos en el año en el que ocurren.

Otra razón es que en la mayoría de las transmisiones por causa de muerte, la transmisión se hace a la viuda e hijos del autor de la sucesión. En esta situación obtener el título de propiedad no representa

una real mejoría económica para el que la recibe, ya que ha tenido el uso de la propiedad con anterioridad a tener el título de ella, y el hecho que origina la trasmisión de éste, coincide en muchos casos —cuando se trata de hijos menores y viudas sin ingresos o bienes propios— con la desaparición de la fuente de ingresos familiares, por lo que de hecho puede representar en realidad un quebranto económico y una escasa capacidad contributiva.

Respecto a las donaciones, es difícil distinguir cuando se trata de regalos a los miembros de la familia que son dependientes económicos del donante, y cuando se trata del sostenimiento normal de los mismos.

Impacto, traslación e incidencia de estos impuestos

La traslación de estos impuestos es inconcebible, excepto si el impacto lo establece la ley en el donante y éste reduce la suma neta que da al donatario, por lo que el gravamen incide en éste.

Efectos económicos de estos impuestos

Porque siempre se les considera remotos, estos impuestos tienen poca influencia sobre los incentivos a trabajar e invertir.

Al ser soportados principalmente por fondos acumulados y no por ingreso corriente, tienen efectos severos sobre la acumulación de capital, porque se pagan de fondos que de otro modo estarían disponibles para la expansión. Si la mayor parte de una sucesión consiste en un negocio con poco efectivo, puede forzarse a la liquidación de aquél para cubrir el impuesto.

Pero el aspecto más importante del gravamen sobre herencias y legados es el que podría desempeñar al reducir el poder monopólico de las grandes fortunas al fraccionarlas, y al disminuir la importancia del capital acumulado por generaciones como determinante de la distribución de la riqueza.

Administración de estos impuestos

Como estos gravámenes se aplican a una base que no implica transacción de mercado, la valuación tiene que hacerla la administración, y hay sucesiones muy complicadas en las que la valuación es difícil.

Si no se integran los impuestos sobre herencias, legados y donaciones, se da un incentivo para la transmisión entre vivos para eludir los impuestos por transmisiones por causa de muerte. Aun gravándose

por igual ambas situaciones, trasladando unos bienes por herencia y otros por donación —especialmente si las donaciones se hacen en el transcurso de varios años—, se reduce la progresividad del impuesto.

Pero el obstáculo más serio para su correcta administración es que en lo que se refiere a alcanzar a las grandes fortunas, estos impuestos tienen las mismas debilidades que se mencionaron al tratar el impuesto a la riqueza neta respecto al anonimato en las acciones. Al no ser posible la identificación de los propietarios de las fortunas más cuantiosas, constituidas por acciones que se poseen y transmiten sin registro alguno, sólo es posible gravar los bienes patrimoniales de fácil identificación, de los que las casas son el mejor ejemplo. Cuando lo que se transmite es la casa habitación, se afecta fundamentalmente a la clase media, y de ésta a las personas en los estratos económicamente más bajos. En estas condiciones es imposible que estos impuestos sean eficaces y equitativos.

IMPOSICIÓN A LAS TRANSMISIONES GRATUITAS DE RIQUEZA EN MÉXICO

Como ya se vio en la exposición de las nociones generales acerca de la imposición a las transmisiones gratuitas de riqueza, éstas pueden quedar incluidas en el objeto del gravamen al ingreso o bien pueden ser objeto de impuestos específicos. A continuación se estudia el tratamiento que se da en México a estas percepciones en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en las leyes específicas sobre los tributos a las transmisiones gratuitas de riqueza, y en otras leyes fiscales.

*Impuesto sobre la renta*²⁹

Como ya se dijo, las transmisiones gratuitas de riqueza pueden quedar englobadas en el objeto del impuesto sobre la renta a menos que en la ley respectiva se les exima de ello.

Al gravar la Ley del Impuesto sobre la Renta los ingresos en efectivo, en bienes o en crédito que obtengan las personas físicas residentes en México, las transmisiones que se estudian quedan englobadas en el objeto del gravamen.

Específicamente, dicha ley exime los ingresos percibidos por herencia y legado; pero considera como ingresos por adquisición de bienes la donación.

²⁹ Ley del Impuesto sobre la Renta, artículos 74, 75, fracciones XXIII y XXIV, 104 a 106.

Establece únicamente dos exenciones, una respecto a las personas beneficiadas, y otra respecto al monto de lo recibido. Están exentos los donativos entre cónyuges y ascendientes y descendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto, y los donativos percibidos en el año, cuyo valor total no exceda de tres veces el salario mínimo general de la zona económica en que viva el contribuyente, elevado al año. Sobre lo que exceda de esa cantidad se cubre el impuesto.

Del ingreso percibido pueden deducirse las contribuciones locales y federales con excepción del propio impuesto sobre la renta, así como los gastos notariales efectuados con motivo de la adquisición y los pagos efectuados con motivo del avalúo.

Lo percibido por este concepto se acumula al resto de los ingresos del contribuyente para efectos de la declaración anual; provisionalmente, a cuenta del impuesto anual, se entera el 20% del ingreso sin deducción alguna.

Impuestos sobre herencias, legados y donaciones

Originalmente la transmisión de bienes por herencia, legado y donación fue objeto de impuestos a nivel federal y local. A nivel federal se aplicaban la Ley del Impuesto Federal sobre Herencias y Legados y la Ley del Impuesto Federal sobre Donaciones, ambas de 25 de agosto de 1926. En cada una de las entidades se aplicaban sus propias leyes sobre la materia.

Medidas para acabar con la múltiple imposición

Con el objeto de terminar con la múltiple imposición al respecto, en 1933 la Comisión Permanente de la Segunda Convención Nacional Fiscal preparó modelos de leyes uniformes en materia de herencias, legados y donaciones, con estructura similar a las leyes federales y locales existentes, con tasas que correspondían a las tasas promedio combinadas en dichas disposiciones. En estos modelos se dejaba la facultad de aplicar el tributo sólo al nivel local, y el producto de la recaudación se dividía con el nivel federal, correspondiendo a la Federación el 40% y el 60% a la entidad que aplicaba el impuesto.

Leyes siguiendo estos modelos se introdujeron en el Distrito y Territorios Federales en 1934, y, posteriormente, los estados empezaron a adoptarlos. En las entidades en que iban entrando en vigor las nuevas leyes locales, la ley federal iba quedando abrogada.

I. *Leyes locales uniformes en materia de herencia, legados y donaciones*

A grandes rasgos, los elementos principales de estas leyes³⁰ eran los siguientes:

La Ley sobre Herencias y Legados se aplicaba tanto a la transmisión testamentaria como a la sucesión por intestado.

Respecto a las donaciones, se consideraban como tales:

1. Las transmisiones de propiedad por venta o cualquier otra forma entre ascendientes y descendientes en línea recta, cónyuges o concubina, sin admitir prueba en contrario.

2. Las adquisiciones de propiedad por compra o por cualquier otra forma realizadas por los padres u otros ancestros en línea directa, actuando en representación de hijos u otros ascendientes menores o incapacitados, a menos que se hiciera con fondos de éstos.

3. La creación de derechos de uso, usufructo, o habitación respecto a propiedad del que establecía esos derechos en favor de los parientes ya mencionados, o la adquisición de residencias en las que el comprador conservaba el título legal y establecía esos derechos en beneficio de las personas citadas.

4. Las transmisiones de propiedad raíz en las que el pago del precio no se hacía en presencia de notario.

5. Las transferencias en las que el precio indicado por las partes fuera menos del 50% del valor fiscal.

Sujeto del impuesto. El sujeto del gravamen era el heredero o legatario y el donatario, según el caso. Tratándose de donaciones, el donante era deudor solidario.

Objeto del impuesto. En ambas leyes era objeto del gravamen tanto la transmisión de propiedad raíz situada dentro de la jurisdicción que aplicaba la ley y los derechos reales constituidos sobre ella, como la transmisión de propiedad mueble situada en la misma jurisdicción —a la muerte del autor de la sucesión en caso de herencia— y la propiedad mueble situada fuera de la misma si los beneficiarios estaban domiciliados en ella.

Tratándose de herencia y legado era objeto también la transmisión de la propiedad mueble originada en una fuente de riqueza situada en la jurisdicción, aunque la residencia del beneficiario o el lugar en el que

³⁰ Según la Ley sobre Herencias y Legados y la Ley sobre Donaciones para el Distrito y Territorios Federales, de 1940 y 1934, respectivamente, citadas por Henry J. Gumpel y Hugo B. Margain, en *Taxation in Mexico*, Boston, Harvard Law School, International Program in Taxation, Little, Brown and Company, 1957, pp. 73 a 80.

estuviera situada la propiedad transmitida estuviera fuera de ella; así como la transmisión de acciones y otras participaciones en sociedades u otras entidades domiciliadas en la jurisdicción, aunque la residencia del beneficiario o el documento que incorporaba o evidenciaba esos derechos estuviera situado fuera de ella.

Exenciones. Ambas leyes eximían de impuesto a las transmisiones a favor de instituciones educativas, culturales, científicas, artísticas, museos, fundaciones y otras análogas, y a las transmisiones en favor de ascendientes y descendientes, cónyuge o concubina, sin exceder de \$500 si se trataba de donación y sin exceder de \$15,000 para cada beneficiario, tratándose de herencia o legado. En este caso, si el total distribuido excedía de \$20,000, al conceder la exención se cobraba un derecho de \$20 por cada \$1,000 o fracción en exceso de esa cifra.

La Ley del Impuesto sobre Donaciones eximía además las transmisiones de casas a trabajadores, en favor del primer adquirente y las donaciones a favor de la Universidad Autónoma de México.

La ley relativa a herencias relevaba del impuesto también a las transmisiones a cualquier beneficiario si el valor neto gravable de la sucesión no excedía de \$10,000. Asimismo, liberaba del impuesto la transmisión de los siguientes bienes: seguros de vida, si el beneficiario había sido nombrado en la póliza; indemnizaciones por muerte cobradas por herederos o legatarios; depósitos en cuentas de ahorro o bancos de capitalización; depósitos en cuentas de cheques si el autor de la herencia no había dejado otra propiedad y había nombrado específicamente beneficiario, y la propiedad declarada exenta por el Código Fiscal.

Base gravable. Tanto tratándose de herencias y legados como de donaciones, cada ley daba con gran detalle reglas para la valuación de cada bien. La base gravable era el valor neto de la propiedad que se obtenía, en el caso de donación, restando del valor bruto las hipotecas y otros gravámenes sobre la propiedad y las obligaciones respecto a terceros impuestos al donatario. En el caso de herencia o legado, el valor neto se obtenía restando del valor bruto de la parte que correspondía a cada beneficiario, la parte proporcional de las deducciones siguientes:

a) Deudas del autor de la sucesión que constaran en escritura pública o privada, excepto las contraídas con su esposa, parientes cercanos, albaceas o ejecutores del testamento y administradores de sus propiedades.

b) Deudas a la muerte del autor de la sucesión.

c) Deudas cuya ejecución dependía de un acreedor que a la vez era heredero o legatario.

d) Deudas que debieron inscribirse en el Registro Público de la Propiedad; pero que no lo estaban a la fecha de la muerte del autor de la sucesión, a menos que se probara la existencia de la deuda y la razón para no inscribirla oportunamente.

e) Deudas reconocidas sólo en el testamento, a las que se les daba el tratamiento de legados preferenciales.

f) Impuestos y derechos a cargo del autor de la sucesión no cubiertos por él.

g) Gastos de funeral y administración, dentro de ciertos límites.

Para efectos del impuesto sobre donaciones, las transmisiones de propiedad hechas por el mismo donante al mismo donatario dentro de un periodo de veinte años, se sumaban, se gravaba el total de las operaciones y se acreditaban los impuestos pagados con anterioridad.

Tasas. En ambas leyes las tasas eran progresivas conforme aumentaba el valor de los bienes transmitidos y disminuía el grado de parentesco —o no existía éste— entre el autor de la sucesión y los herederos y legatarios, o entre donante y donatario, según el caso. Las tasas del impuesto sobre donaciones eran ligeramente menores que las del impuesto sobre herencias y legados.

Tratándose de transmisiones en favor del cónyuge o concubina, menores de edad, mayores de 60 años o incapacitados permanentemente, la ley aplicable a herencias y legados establecía reducciones del impuesto si el valor de la sucesión no excedía de \$60,000, y la ley aplicable a donaciones establecía tasas reducidas siempre que las propiedades del beneficiario, incluyendo el donativo, no excedieran de \$10,000.

En el caso de sucesión por intestado, excepto si se trataba de transmisión a ascendientes, descendientes, cónyuge o concubina, el impuesto se aumentaba en un 10%.

En todo caso, los bienes transmitidos respondían objetivamente por el pago del impuesto.

II. *Ley Federal sobre Herencias y Legados*

Años después, y siempre con el propósito de terminar con la múltiple imposición, se invirtió la situación al promulgarse una Ley Federal sobre Herencias y Legados, aplicable a partir de 1960, que concedía a los estados y territorios federales que se abstuvieran de decretar o mantener en vigor impuestos locales o municipales sobre transmisiones hereditarias de los bienes a que se refería esta ley, una participación

al estado de 50% y otra de 10% al municipio —60% al Distrito Federal— sobre el rendimiento de este impuesto en su jurisdicción.

Resumiendo, los elementos principales de esta ley fueron los siguientes:

Sujeto. Eran sujetos de la ley los herederos o legatarios.

Objeto. El objeto del impuesto estaba constituido por los bienes inmuebles ubicados en el territorio nacional y los derechos reales constituidos sobre ellos, así como sobre los bienes muebles ubicados en territorio nacional, cuando eran heredados o legados por mexicanos; los ubicados dentro o fuera del país, heredados o legados a extranjeros si el último domicilio del autor de la herencia había estado en territorio nacional, y los procedentes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, aun cuando dichos muebles se encontraran en el extranjero y fueran heredados por personas domiciliadas también en el extranjero. Asimismo, era objeto del impuesto a la transmisión de acciones o participaciones en cualquier clase de sociedades mexicanas, aun cuando los documentos que las acreditaran o los títulos de las acciones se encontraran en el extranjero y fueran heredadas por personas domiciliadas en el extranjero.

Exenciones. Estaban exentas del impuesto las personas siguientes:

1. Los ascendientes, descendientes, cónyuge o concubina del autor de la sucesión cuando se transmitía como único bien la casa habitación de aquél, siempre que el valor del inmueble no excediera de \$150,000 y no rindiera productos.

2. Las personas mencionadas con anterioridad cuando las porciones líquidas heredadas o legadas en favor de cada una no excedía de \$30,000. Cuando en conjunto las porciones sumaban más de \$60,000, al obtener la declaración de exención se pagaba por concepto de derechos, \$20 por cada \$1,000 o fracción en exceso de \$30,000.

3. Las instituciones artísticas, culturales, científicas o educativas del país, museos y otros centros análogos.

Asimismo, estaba exenta la transmisión de los siguientes bienes:

a) Las sucesiones cuyo caudal líquido gravable no excedía de \$15,000, independientemente del grado de parentesco entre el autor de la sucesión y los herederos o legatarios.

b) Los depósitos bancarios constituidos por agentes diplomáticos debidamente acreditados, en caso de reciprocidad.

c) Los depósitos en cuenta de ahorros y las cantidades provenientes de títulos o contratos de capitalización.

d) Los depósitos en cuentas de cheques cuyo saldo a la muerte del autor no excedía de 15,000, siempre que en la misma cuenta se hubiera

nombrado al beneficiario y no existiera ningún otro bien transmisible por herencia.

e) Los seguros de vida, retiros voluntarios e indemnizaciones de carácter laboral y civil y la reparación del daño por muerte del autor de la sucesión que recibieran los herederos o legatarios.

f) Los fondos de defunción que hubiera tenido el autor de la herencia en sociedades mutualistas.

g) Los demás casos señalados por el Código Fiscal y las leyes especiales.

Base. La base del impuesto era el caudal neto recibido por cada beneficiario. Para determinarlo se restaba de la parte que le correspondía la porción proporcional de las deudas a cargo del autor de la sucesión que constaran en escritura pública o en escrito privado con las siguientes excepciones:

a) Las deudas constituidas directamente o por interpósita persona a favor de ascendientes, descendientes, cónyuge, concubina, parientes colaterales dentro del tercer grado, tutores testamentarios, albaceas, apoderados o administradores generales del autor de la sucesión, así como de las personas con las que hubiera estado ligado por el parentesco de adopción, excepción hecha de las deudas contraídas y comprobadas con motivo de su última enfermedad.

b) Las deudas prescritas a la muerte del autor de la sucesión.

c) Las deudas reconocidas únicamente en el testamento, que se estimaban como legados.

d) Las deudas cuya exigibilidad dependía en alguna forma de la sucesión.

e) Los gravámenes que debiendo estar inscritos en el Registro Público de la Propiedad no lo estuvieran al abrirse la sucesión, a menos que se comprobara la existencia del adeudo y el motivo por el que se omitió registrarlos oportunamente.

f) Las deudas mortuorias —sin incluir el costo de ceremonias religiosas y monumentos— dentro de ciertos límites.

g) Los gastos por concepto de juicio sucesorio sin exceder de ciertos límites.

h) Los impuestos o derechos cuyo pago hubiera dejado pendiente el autor de la sucesión.

Tasas. El impuesto se determinaba de acuerdo con una tarifa que seguía la misma estructura de las ya mencionadas: tasas progresivas en relación con el aumento del monto de los bienes heredados y con la lejanía o ausencia de grado de parentesco.

Para los herederos o legatarios mayores de sesenta años o menores

de edad, los incapacitados permanentemente para trabajar, el cónyuge o la concubina, si el capital no excedía de \$60,000, se establecía una reducción en el impuesto con distintos porcentajes en cada caso en relación con la edad y el grado de parentesco.

Cuando se transmitía el usufructo, uso o derecho de habitación vitalicio a una persona y a otra se dejaba la nuda propiedad, el valor de la parte correspondiente se calculaba asignando a la nuda propiedad un valor creciente y a los otros derechos un valor decreciente a medida que aumentaba la edad del beneficiario. Si aquélla no excedía de veinte años, se consideraba que el usufructo representaba 7/10 del valor total, y la nuda propiedad 3/10; esta proporción se iba alterando de decenio en decenio hasta representar, cuando la edad excedía de 70 años, 1/10 del valor total del usufructo, y 9/10 la nuda propiedad.

Supresión de los gravámenes sobre herencias, legados y donaciones. Estas leyes eran un ejemplo de que una ley fiscal técnicamente correcta puede no ser prácticamente aplicable. De hecho, estos impuestos sólo incidían en las personas de clase media —gravaba por lo general la transmisión de la casa habitación como único patrimonio—, mientras las grandes fortunas lo evadían, porque al transmitirse por la transferencia de acciones anónimas, el Estado nunca sabía en qué momento ni a quién se trasladaban. Considerando la injusticia que esto representaba y también que intentar aplicar estos impuestos implicaba un alto costo que la baja recaudación no comprensaba, estos impuestos fueron suprimidos.

A. Impuestos sobre herencias y legados

Respecto a las transmisiones por herencia y legado, en 1961 se derogaron en el Distrito y Territorios Federales las leyes vigentes para el cobro de este impuesto, y se facultó a la Secretaría de Hacienda para que celebrara convenios con los estados que aceptaran derogar sus leyes sobre la materia, otorgándoles subsidios en sustitución de los impuestos locales sobre dichos conceptos a fin de compensarlos íntegramente por los ingresos que dejaran de percibir por ese motivo. Al ir quedando suprimidos en los estados los impuestos de que se trata, quedaba automáticamente suspendida en los mismos la aplicación de la ley federal que regulaba el cobro de ese gravamen.

Entre la Secretaría de Hacienda y cada estado se celebraron convenios en los que aquélla acordaba otorgar una compensación anual equivalente al monto del ingreso percibido en 1961 en la entidad por concepto de impuesto local sobre herencias y legados.

En las declaratorias formuladas por Hacienda a efecto de suspender el cobro del impuesto en cada entidad que aceptaba ese régimen, se hacía constar que si el Estado expedía disposiciones que en forma directa o indirecta restauraran el cobro de algún impuesto local que gravara las herencias o legados, a partir de la fecha en que entraran en vigor tales disposiciones se reanudaría el cobro del impuesto federal correspondiente.

En las leyes de ingresos de la Federación han seguido apareciendo enumeradas las "herencias y legados de acuerdo con las leyes federales en la materia", para permitir la aplicación de esas leyes a las sucesiones abiertas antes de 1962. También sigue haciéndose mención a las "participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre herencias y legados expedidas de acuerdo con la Federación"; pero se refiere a sucesiones abiertas antes de la fecha citada.

Asimismo, en las leyes de ingresos locales de varios estados aparece enumerado el impuesto sobre herencias y legados; pero su inclusión alude a la compensación recibida por la Federación o a la aplicación de las leyes a sucesiones abiertas con anterioridad a la multicitada fecha.

B. Impuestos sobre donaciones

Respecto a las transmisiones por donación, en el artículo tercero transitorio de la Ley Federal de Ingresos de la Federación para 1964 se derogó la Ley Federal del Impuesto sobre Donaciones en lo que respecta a las efectuadas con posterioridad al 1º de enero de 1964. A partir de este año los estados empezaron también a derogar sus leyes sobre donaciones.

También en este caso han seguido apareciendo en las leyes de ingresos de la Federación las "participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre donaciones expedidas de acuerdo con la Federación", y en algunas leyes de ingresos locales aparece asimismo enumerado ese concepto; pero en ambos casos se refiere a la aplicación de esas leyes —y percepción de esas participaciones— respecto a donaciones realizadas antes de su derogación.

Sólo en Oaxaca y San Luis Potosí existe un impuesto sobre donaciones. Se refieren a él diversos artículos de la Ley de Hacienda, en el estado nombrado en primer lugar, y del Código Fiscal, en el último nombrado.

En Oaxaca se señala como objeto de la donación la transmisión de propiedad tanto de inmuebles y derechos reales, como de bienes

muebles. La de estos últimos queda gravada cualquiera que sea el lugar en que se encuentre el bien si el autor de la donación está domiciliado en el estado. Tratándose de la donación de bienes inmuebles se causa el impuesto sobre traslación de dominio, que se estudiará con posterioridad. Tocante a la donación de bienes muebles se causa el impuesto a la compraventa en general, que es de 2.5% sobre el importe del bien, excepto tratándose de vehículos de motor, respecto a los cuales el impuesto es de 1.5%.

En San Luis Potosí el objeto del impuesto es la transmisión de bienes inmuebles ubicados en el estado y de derechos reales sobre ellos, así como la de bienes muebles ubicados dentro del estado o en el extranjero, si son donados a personas domiciliadas dentro del estado. También se considera como objeto gravable la transmisión de acciones, partes sociales, bonos del fundador, obligaciones, títulos y documentos de toda clase de sociedades domiciliadas en el estado aun cuando se encuentren en el extranjero, siempre que se trate de sociedades que exploten recursos naturales o fuentes de riqueza situadas en la entidad. En los casos de donación de muebles o valores situados en el extranjero, el impuesto pagado en el país en que se encuentren se acredita contra el impuesto que deba pagarse en el estado.

Están exentos del impuesto:

1. Los ascendientes, descendientes, hijos adoptivos, padres adoptivos, cónyuge o concubina, si el valor de lo donado no excede de \$1,999.

2. La Federación, el Distrito Federal, los territorios, estados y municipios.

3. La universidad del estado y cualquier institución, corporación o centro docente que señale el ejecutivo.

4. Las instituciones de beneficencia pública o establecimientos de educación pública que dependan de la Federación o de cualquier estado, municipio o del Distrito Federal, y las instituciones de beneficencia privada sujetas al estado en su organización, vigilancia y control.

5. Los primeros adquirentes de casas para trabajadores.

La base del impuesto es el valor catastral si se trata de bienes inmuebles, y respecto de los bienes muebles el valor que señalen dos peritos, designados uno por la Secretaría de Finanzas y otro por el donatario.

La tasa aplicable es de 5%.

C. Otros impuestos

A pesar de no existir gravámenes sobre herencias, legados y dona-

ciones propiamente dichos, la materia es gravada parcialmente tanto a nivel federal como local.

a) *Gravámenes a las transmisiones por herencia y legado*

Nivel federal. La Ley Federal del Timbre de 1975 gravó la adjudicación de inmuebles por sucesión asimilándola a la compraventa, dejando exenta únicamente la ocurrida cuando se transmitía como único inmueble la casa-habitación del autor de la sucesión a ascendientes, descendientes, cónyuge o concubina si el valor de dicho bien no excedía de \$500,000 y no rendía productos. El impuesto era de 10%, aplicado sobre el valor del bien, una vez sustraída de él, una cifra igual al monto de diez veces el monto del salario mínimo anual del Distrito Federal.

Esta ley fue derogada al entrar en vigor la Ley Federal del Impuesto sobre Adquisición de Bienes, que grava la adquisición por herencia y que se verá en la parte respectiva a la imposición a las transmisiones onerosas de propiedad.

Nivel local. A pesar de la existencia de convenios en los que acordaron no mantener en vigor disposiciones que gravaran estas transmisiones, a las que se hizo referencia con anterioridad, los estados de México,³¹ Colima, Veracruz y Yucatán gravan la materia en el impuesto sobre traslación de dominio. También lo hace el Distrito Federal —que nunca recibió el subsidio otorgado por no mantener en vigor este tipo de impuestos— y Guanajuato —que no aceptó firmar el convenio—. Baja California Sur grava la adjudicación en juicios sucesorios. Al estudiar los impuestos sobre transmisiones onerosas de propiedad se analizarán las disposiciones relativas a herencias y legados en esas entidades.

*Tratamiento al patrimonio familiar.*³² Conforme a la Constitución, el patrimonio familiar es inalienable, no puede sujetarse a gravámenes reales ni embargos, y es transmisible a título de herencia con simplificación de los juicios sucesorios. Corresponde a las leyes de cada entidad determinar su valor y los bienes que deben constituirlo.³³

De acuerdo con el Código Civil del Distrito Federal³⁴ el patrimonio

³¹ Sólo en el convenio celebrado con este estado aparece el monto de la compensación otorgada, que es de \$486,072. Es obvio que recibir esta cantidad no compensaría lo que dejaría de recibir si se abstuviera de gravar la materia.

³² Datos proporcionados gentilmente por el doctor Jorge Adame.

³³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 123, fracción xxvii.

³⁴ Código Civil para el Distrito Federal, artículos 723 a 748.

familiar está constituido por una casa-habitación o una parcela cultivable exenta de todo impuesto, inalienable —salvo casos excepcionales—, inembargable y se transmite sin necesidad de juicio sucesorio.

Esta figura no ha tenido desarrollo, en parte por ignorancia de las personas que pueden aprovecharla, y en parte porque el valor máximo asignado a ese patrimonio ha sido irrisorio.

La situación fue modificada en el Distrito Federal a partir de 1976. En este año se modificó el Código Civil asignando como valor máximo del patrimonio familiar el que resulte de multiplicar el salario mínimo general diario por 3650. De este modo el valor máximo se actualiza año por año y puede corresponder al de una vivienda modesta.

En caso de que los estados no hayan procedido a una reforma semejante, la existencia del patrimonio familiar continuará siendo en ellos una figura inoperante.

b) *Gravámenes a las transmisiones por donación*

Nivel federal. A pesar de no existir una ley federal sobre donaciones, la materia está gravada. La Ley General del Timbre expedida en 1953 sujetó la donación al mismo régimen que a la compraventa, haciendo responsable del impuesto al donatario. En los casos de donación de los derechos de usufructo, uso, derecho de habitación y nuda propiedad, para determinar la base gravable recogió el procedimiento visto al tratar la Ley Federal sobre Herencias y Legados.

Quedaban exentas del gravamen las mismas personas señaladas por la Ley del Impuesto sobre Donaciones para el Distrito y Territorios Federales que ya se analizó.

En la Ley General del Timbre expedida en 1975 la donación aparece también asimilada a la compraventa. Aunque no se especifica que se limita a la donación constituida por inmuebles, la tarifa se refiere específicamente a éstos.

Entre las personas exentas ya no se consideró a los ascendientes, descendientes, cónyuge y concubina.

Esta ley fue abrogada en 1980 por la Ley Federal de Adquisición de Inmuebles, que también incluye entre los actos objeto del impuesto la donación. Esta ley se analiza en la parte correspondiente a las transacciones onerosas.

Nivel local. Salvo en Oaxaca y San Luis Potosí, en los que existe un impuesto sobre donaciones —aunque en aquel estado tratándose de inmuebles se aplica al régimen previsto en la Ley del Impuesto sobre Transmisión de Dominio—, en el resto de los estados no existe un im-

puesto específico sobre la materia, lo que no significa que tales transmisiones no se graven, pues están sujetas al impuesto sobre transmisión o adquisición de dominio que se estudia en la parte relativa a la imposición a las transmisiones onerosas.

Colofón

Como ya se ha visto, la ausencia de impuestos específicos en la materia no implica que las transmisiones gratuitas de riqueza dejen de gravarse, pues aquellas que son fácilmente controlables quedan asimiladas a la transmisión onerosa de riqueza.

Desde el punto de vista de la práctica administrativa, es sano reconocer la inutilidad de promulgar y de mantener en vigor leyes técnicamente correctas que, por defectos en el cumplimiento voluntario y deficiencias en la posibilidad de aplicar coactivamente la ley, no pueden ser fielmente ejecutadas, creando una situación de inequidad.

Pero la injusticia no se elimina si se esquivo el problema administrativo incluyendo las únicas operaciones controlables, parte del objeto de las leyes imposibles de administrar, en el objeto de otras leyes. Y la inequidad se grava si no se recogen en éstas las circunstancias que aquéllas consideraban para atenuar la carga fiscal, como parentesco, edad, incapacidad, baja posición económica del beneficiario, o lo exiguo de la transmisión.

No se entrará aquí en detalles respecto al tratamiento que se da a estas operaciones en las leyes sobre transmisión onerosa, pues se le verá en el capítulo relativo a éstas; pero sí se hace notar que en términos generales no toman en cuenta esas condiciones al establecer la obligación tributaria.